



TREBALL DE FINAL DE GRAU

Universitat de Girona · Facultat de Dret

GRAU EN DRET · CURS 2015 / 2016

L'EXTRAFISCALITAT TRIBUTÀRIA

Anàlisi de la utilització extrafiscal dels impostos
per part del legislador autonòmic

Alumne: JAUME ROIG MARTÍNEZ

Tutor: Dr. Albert Navarro García

Àrea: Dret Financer i Tributari

ÍNDIX

1. Introducció:	pàg. 6.
2. Una primera aproximació al terme “extrafiscalitat” en l’àmbit tributari	pàg. 8.
2.1. Definició del concepte “extrafiscalitat tributària”.....	pàg. 8.
2.2. Diferents graus d’intensitat de l’extrafiscalitat: tributs extrafiscales propis i impropis.....	pàg. 9.
2.3. Extrafiscalitat <i>versus</i> Parafiscalitat.....	pàg. 10.
3. Legitimitat de la utilització extrafiscal dels tributs	pàg. 14.
3.1. Fonaments jurídics de l’extrafiscalitat tributària.....	pàg. 14.
3.2. Constitucionalitat del caràcter extrafiscal de determinats impostos: la confrontació amb els principis de l’article 31.1 de la Constitució Espanyola.....	pàg. 17.
3.2.1. El principi de generalitat.....	pàg. 19.
3.2.2. El principi de capacitat econòmica.....	pàg. 20.
3.2.3. El principi d’igualtat tributària.....	pàg. 22.
3.2.4. El principi de progressivitat i la prohibició de confiscatorietat.....	pàg. 24.
3.3. Límits de la utilització extrafiscal del tribut.....	pàg. 26.
4. Anàlisi de diversos impostos autonòmics propis amb finalitats extrafiscales	pàg. 32.
4.1. Impost andalús sobre terres infrautilitzades.....	pàg. 33.
4.2. Impost català sobre els habitatges buits.....	pàg. 36.
4.3. Impost madrileny sobre dipòsit de residus.....	pàg. 38.
4.4. Impost andalús sobre les bosses de plàstic d’un sol ús.....	pàg. 42.
4.5. Impost català sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques.....	pàg. 46.
5. Conclusions	pàg. 50.
6. Bibliografia	pàg. 54.
ANNEX: Impostos autonòmics amb presumptes finalitats extrafiscales classificats per Comunitats Autònomes de Règim Comú (Vigents a data 2016)	pàg. 56.

LLISTAT D'ABREVIACIONS

- Art.** Article.
- CCAA** Comunitats Autònomes.
- CE** Constitució Espanyola de 1978.
- F.J.** Fonament Jurídic.
- IATI** Impost andalús sobre Terres Infrautilitzades.
- Ibídem.*** Llatínisme que significa “en el mateix lloc”, utilitzat per referir-se a la mateixa font citada amb immediata anterioritat.
- IBPSUA** Impost sobre les Bosses de Plàstic d'un Sol Ús d'Andalusia.
- ICHB** Impost català sobre el Habitatges Buits.
- IMDR** Impost madrileny sobre Dipòsit de Residus.
- IPCPSCE** Impost català sobre Provisió de Continguts per part de Prestadors de Serveis de Comunicacions Electròniques.
- LGT** Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.
- LOFCA** Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- LOTC** Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.
- LRA** Llei andalusa 8/1984, de 3 de juliol, de Reforma Agrària
- LRHL** Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Op.Cit.*** Llatínisme que significa “obra citada”.
- STC** Sentència del Tribunal Constitucional.
- TC** Tribunal Constitucional.
- Vid.*** Llatínisme que significa “vegeu”.

1. Introducció.

Espanya, segons la nostra Constitució del 78, es constitueix com «*un Estado social y democrático de Derecho*» dins el qual imperen, en tant que valors superiors del seu ordenament jurídic, «*la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*» (art. 1.1 CE).

El camí per arribar fins a aquest “idil·li”, no obstant, ha estat farcit d’importants canvis polítics, transformacions socials i variacions ideològiques. Afortunadament, en l’actualitat podem presumir d’haver desterrat – entre d’altres – les repressions identitàries d’un règim dictatorial, de comptar amb un sistema religiós i ideològic molt més inclusiu, així com també amb un model turístic que, malgrat les crítiques a la seva sostenibilitat, continua essent molt atractiu a nivell internacional.

Malgrat tot, però, si hi ha una característica que, lamentablement, continua formant part dels punts febles de la societat espanyola en el seu conjunt, aquesta és – al meu parer – l’absoluta manca del què podríem denominar “cultura tributària”. L’establiment i exigència dels tributs es percep com una mesura clarament impopular. En termes eufemístics, els espanyols ens mostrem reticents a l’hora de “pagar impuestos”, en certa manera, a raó de l’escepticisme que regna al voltant de la seva utilitat pràctica i, més concretament, de la destinació dels diners que es recapten al ciutadà. Un fenomen que, de fet, no sorprèn si fem un repàs dels in comptables casos de corrupció política i malversació de cabals públics que han sortit a la llum en els darrers anys.

Fins aquí, aquest darrer raonament que mig-justifica l’absència de l’anomenada “cultura tributària” a Espanya, seria acceptable si haguéssim d’entendre el tribut, exclusivament, com a un instrument fiscal estrictament captatori. La realitat, però, és ben diferent, ja que en l’actualitat aquesta eina de l’Administració és, també, una via a través de la qual els poders públics tenen la facultat de perseguir altres finalitats d’interès comú, alienes a l’obtenció d’ingressos públics. En altres paraules, a través del tribut es pot pretendre la consecució de les anomenades “finalitats extrafiscales”, consistents – aquestes – en la persecució de fins establerts en la nostra Constitució.

La protecció i reparació del medi ambient i la promoció de la funció social de la propietat privada – (a l’empara dels articles 33.2 i 45 de la CE, respectivament) – són, a títol d’exemple, algunes de les finalitats extrafiscales presents en el marc del nostre ordenament tributari vigent.

Per altra banda, cal afegir que el fenomen de l’extrafiscalitat tributària no és nou; tot i així, l’admissió explícita i formal d’aquest mecanisme dins l’ordenament jurídic espanyol no es produeix – tal i com s’explicarà amb major detall en els apartats que segueixen – fins a la promulgació de la sentència del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de març. És a través

d'aquesta resolució, quan el màxim intèrpret de la Constitució reconeix, expressament, la legitimitat de la utilització d'aquest mecanisme tributari, entenent que la seva admissió deriva dels mateixos preceptes de la nostra norma suprema.

Tanmateix, l'anàlisi jurídica de l'admissibilitat i virtualitat pràctica d'aquest fenomen – segurament desconegut per bona part dels contribuents – requereix de la consideració d'altres factors rellevants. Elements que seran analitzats en els transcurs d'aquest treball: un petit estudi que pretén contextualitzar conceptualment al lector, i facilitar-li, simultàniament, arguments i exemples jurídics que li permetin obtenir una visió general del terme tractat.

Així mateix, i considerant que el gran gruix de la utilització extrafiscal dels tributs es materialitza en l'àmbit de les Comunitats Autònomes, seran analitzats cinc concrets impostos autonòmics, amb l'objectiu últim de determinar si concorre, efectivament, el caràcter extrafiscal declarat o si, per contra, aquests esdevenen merament instruments recaptatoris emmascarats.

I, finalment – a la llum del conjunt de factors estudiats – procuraré formular un seguit de conclusions heterogènies que, entre d'altres aspectes, reflexionin sobre la correcta (o no), utilització de l'extrafiscalitat tributària, per part del legislador autonòmic, com a mecanisme a través del qual cap intentar modificar la realitat material del contribuent i del seu entorn.

2. Una primera aproximació al terme “extrafiscalitat” en l'àmbit tributari.

2.1. Definició del concepte “extrafiscalitat tributària”.

A priori, és habitual identificar els tributs amb la seva faceta recaptatòria en tant que finalitat principal i quasi indiscutible. Des de la perspectiva ciutadana, sembla associar-se aquest conegut instrument amb la font primària d'obtenció d'ingressos, per tal de què les diverses Administracions Públiques puguin proporcionar el conjunt de prestacions i serveis d'interès col·lectiu. No obstant això, aquesta perspectiva inicial dista força d'ésser completa i suficient. Cal referir-se al caràcter “extrafiscal” de determinats tributs quan, tal i com apunta VARONA ALABERN¹, aquests persegueixen, també, *«fines no estrictamente recaudatorios, como una mejor redistribución de la renta o un mayor impulso de la generación de empleo»*, entre d'altres.

Si bé és cert que l'article 2.1 de Llei 58/2003 de 17 de desembre, General Tributària, (en endavant, LGT), preveu la possibilitat d'utilitzar els tributs amb finalitats no fiscals – establint literalment que *«podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución»* – la utilització del terme “extrafiscalitat tributària” no es troba recollida expressament en la llei. Tampoc la Constitució Espanyola conté cap menció directe a l'extrafiscalitat que ens permeti acotar degudament el seu marc conceptual. Tot i així, d'acord amb els criteris establerts per la STC 37/1987 de 26 de març – la qual serà explicada amb més detall amb posterioritat – resulta plausible deduir el reconeixement i acceptació de la utilització dels tributs amb finalitats extrafiscales del text constitucional. Concretament, cal fer al·lusió al seu F.J. 13, el qual estipula que:

«Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica».

En aquesta línia, un cop descartada una definició legal del concepte que ens ocupa, convé recórrer a les aportacions de la doctrina. En concret, faig al·lusió a l'afirmació de CASADO OLLERO² en considerar que el terme extrafiscalitat, caracteritzat per la seva vaguetat, *«pretende designar todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición»*. Una afirmació que, al meu entendre, trobaria el seu fonament en la descomposició de la paraula, tenint en compte que el prefix “extra” no significa altra cosa que “fora de”.

¹ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, pàg. 11.

² Vid. CASADO OLLERO, G (1991): «Los fines no fiscales de los tributos» en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 41, nº213, pàg. 455.

En altres paraules, cabria deduir que el terme extrafiscalitat tributària fa referència a totes aquelles finalitats del tribut alienes a l'objectiu principal del mateix: recaptar. Finalitats que, sense haver-se d'entendre en termes excloents, permeten als poders públics la utilització del tribut com a eina per aconseguir altres objectius constitucionals de gran interès, com ara la protecció del medi ambient (a l'empara de l'art. 45.2 de la CE), o la promoció del dret a l'accés a la cultura (art. 44.1 CE).

2.2. Diferents graus d'intensitat de l'extrafiscalitat: tributs extrafisicals propis i impropis.

En funció de la rellevància i intensitat de la finalitat extrafiscal perseguida, cap distingir diferents graus d'extrafiscalitat dels tributs. Dit d'altra manera, l'extrafiscalitat tributària pot manifestar-se de manera més o menys nuclear. Tot i així, tal i com apunta VARONA ALABERN, la realitat ens demostra que un cert grau d'extrafiscalitat és present i inevitable en tot tribut, fet pel qual resulta interessant efectuar la distinció entre tributs extrafisicals propis i impropis³.

Quan parlem de l'extrafiscalitat en sentit propi, ens referim a aquells tributs el fonament i l'estructura dels quals han estat concebuts, essencialment, amb l'objecte d'assolir una finalitat de caràcter no fiscal. Això és, que el component extrafiscal del tribut no actua com a mer complement o additiu, sinó que conforma l'estructura interna d'aquest i el dota d'una personalitat singular. D'aquesta categoria en són un exemple clar els drets duaners⁴, impostos que – més enllà de la seva escassa capacitat recaptatòria – tenen per objectiu essencial la protecció del mercat interior i el control dels drets d'exportació per evitar, a mode d'exemple, situacions de desproveïment i encariment de determinats productes. Adonem-nos, doncs, que en aquest cas (*i.e.* tributs extrafisicals propis), la teleologia extrafiscal adopta tal rellevància i protagonisme per aquests tributs que condiciona el seu propi disseny de conformitat amb les concretes finalitats perseguides. Seguint l'exemple plantejat, cabria fer a al·lusió a l'ús d'importants exempcions (contingents aranzelaris, franquícies, etc.), així com la modulació dels diferents tipus de gravamen dels citats drets duaners, en pro de l'assoliment de les polítiques de la Unió Europea en relació al mercat interior.

Per altra banda, un cop descrita l'extrafiscalitat pròpia, convé escindir d'aquesta denominació determinats impostos que no es conceben amb les característiques esmentades en les línies immediatament anteriors. En definitiva, cal parlar dels impostos extrafisicals impropis, i, a tal

³ *Vid.* VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 23.

⁴ Essent aquests un recurs tributari propi de la Unió Europea, la regulació principal dels quals es troba compresa, actualment, en el Reglament (UE) n° 952/2013, de 9 d'octubre de 2013 (Codi Duaner).

efecte, resulta interessant l'aportació que dur a terme ALONSO GONZÁLEZ⁵ quan diferencia entre “fins extrafiscales” i “efectes extrafiscales”. En síntesi, aquest autor ve a sostenir que només aquell tribut que s'orienta concreta i fonamentalment a la consecució d'un fi distint del recaptatori pot ser considerat tribut extrafiscal (entenent el sentit propi del terme); mentre que aquell que només produeix “efectes extrafiscales” – ja sigui perquè el seu objectiu principal és obtenir ingressos, o bé perquè només algun dels elements que l'integren té transcendència extrafiscal – no podrà ésser considerat, realment, tribut extrafiscal. En aquests darrers casos, doncs, és quan parlem de l'extrafiscalitat impròpia. Els impostos que graven el tabac o el joc serveixen d'exemple per il·lustrar aquesta segona categoria. Això és així perquè, si bé és cert que a través de l'exigència d'aquests impostos es pretén reduir certes conductes contràries a les indicacions sanitàries, la finalitat extrafiscal d'aquests només es manifesta a través d'un únic component. En essència, el què duen a terme els citats impostos és un augment de la pressió fiscal sobre determinades operacions que ja es troben subjectes a un tribut marcadament fiscal (per exemple, l'Impost sobre el Valor Afegit). És a dir, en aquest cas, a banda d'aquesta sobreimposició de les conductes que es pretenen reduir, la diferència respecte els impostos fiscals és pràcticament inexistent.

Cal posar en dubte, també, l'extrafiscalitat pròpia de determinats impostos autonòmics els quals, malgrat els esforços i l'enginy del legislador per justificar aquest caràcter, poden amagar – al meu entendre – una finalitat purament recaptatòria i notablement allunyada dels objectius socials, culturals, sanitaris, mediambientals, etc., que es prediquen “de cares a la galeria”. La concurrència (o no), d'aquesta possible i preocupant circumstància serà, precisament, el què intentaré analitzar – amb el detall i la profunditat que mereix – en apartats posteriors d'aquest treball.

2.3. Extrafiscalitat *versus* Parafiscalitat.

En darrer terme, i ja per concloure la introducció al tema genèric que ens ocupa, cal advertir sobre la possibilitat de confusió de l'extrafiscalitat amb la parafiscalitat. Aquestes figures responen a conceptes diferents que requereixen ésser tractats amb independència.

En concret, la parafiscalitat fa referència a un fenomen en virtut del qual apareixen figures teleològicament recaptatòries que, tot i presentar característiques materials assimilables als tributs, se subjecten a un règim diferent. De les peculiaritats del què la LGT anomena “exaccions parafiscals” destaquen: que aquestes no estan gestionades per òrgans de

⁵ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, pàg. 21 i ss.

l'Administració Tributària, que es troben afectades a una finalitat específica, que no figuren en els Pressupostos Generals de l'Estat o, fins i tot, que no respecten el principi de reserva de llei. Tal i com dèiem, interessa recalcar que es tracta de figures coactives de caràcter recaptatori⁶.

Exposades les característiques principals, però, cap preguntar-se què engloba, exactament, el concepte que defineix les citades "exaccions parafiscals". La Llei de 26 de Desembre de 1958, *reguladora de tasas y exacciones parafiscales*⁷ considerava inclosos en aquest terme els drets, cànons, honoraris i demés percepcions exigibles per l'Administració de l'Estat, pels Organismes autònoms, Entitats de Dret públic, funcionaris públics o assimilats, que no figuressin en els Pressupostos Generals de l'Estat ni els hi fossin aplicables – en tot o en part – les normes que regulen els tributs de la Hisenda Pública i que s'imposessin per cobrir necessitats econòmiques, sanitàries, professionals o d'un altre ordre. Per altra banda, BARRERA DE IRIMO definí l'exacció parafiscal com a «*un procedimiento de distribución del coste de ciertos servicios públicos entre ciertas personas que tienen entre ellos un interés especial y común*»⁸. Des d'aquesta òptica, l'autor apunta que els subjectes passius afectats contribueixen, no en virtut de la seva capacitat econòmica, sinó a raó de la seva solidaritat social, essent aquesta la causa de l'exacció.

En aquest context, cal recordar que l'obtenció, gestió i destinació d'ingressos públics – *i.e.* aquells percebuts per una entitat de naturalesa jurídica pública – es desenvolupa, *a priori*, dins un marc normatiu determinat en funció de la classe d'ingrés. Així doncs, els tributs – pertanyent aquests a la categoria d'ingressos de dret públic – gaudeixen d'un règim jurídic típic del qual es desprèn, entre d'altres, el respecte als diversos principis substantius que integren la disciplina jurídic-tributària. En conclusió, i tal i com apunta MATEO RODRÍGUEZ «*la existencia, histórica i actual, de ingresos públicos, obtenidos por determinados entes públicos, de posible naturaleza tributaria y cuya vida transcurre al margen, en todo o en parte, del régimen jurídico de los ingresos tributarios constituye lo que la doctrina ha denominado "el fenómeno parafiscal"*»⁹. Entenem, doncs, que sota el paraigües de la parafiscalitat s'esdevenen un conjunt de figures tributàries heterogènies que tenen en comú un *modus operandi* que es desenvolupa al marge del sistema tributari típic, així com que aquestes funcionen prescindint dels principis jurídics que informen l'ordenament tributari.

⁶ La LGT, en la seva Disposició adicional primera, estipula que: «*Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica*».

⁷ Derogada a l'entrada en vigor de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

⁸ Vid. BARRERA DE IRIMO, A. (1959): «Revisión de la teoría de la parafiscalidad» en *VII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, pàg. 10.

⁹ Vid. MATEO RODRÍGUEZ, L. (1978): *La Tributación Parafiscal*. León: Colegio Universitario de León, pàg. 19.

Anant encara més enllà, podem comprovar que per autors com VARONA ALABERN, el fenomen de la parafiscalitat es presenta com una patologia que necessita ésser esmenada pel fet de generar – segons apunta aquest darrer – «*una incontrolada y perturbadora presión fiscal paralela*»¹⁰.

Per altra banda, l'extrafiscalitat – tal i com s'ha avançat – troba el seu sentit en la persecució de finalitats alienes a l'obtenció d'ingressos públics. A demés, la seva materialització es dur a terme a través d'instruments tributaris que s'emmarquen dins el règim jurídic habitual o “normal” dels tributs. Altrament, la causa que dóna sentit a la persecució de fins extrafisicals no radica en la solidaritat recíproca d'un grup o col·lectiu concret, sinó que es fonamenta en la consecució d'objectius d'interès general.

No obstant això, si que és cert que determinades similituds provoquen, en la pràctica, la possibilitat de confusió entre ambdós fenòmens. A mode d'exemple, esmentar que existeixen multiplicitat de tributs la despesa dels quals es troba afectada a la consecució de la finalitat extrafiscal pretesa. Tot així – i en paraules textuais de VARONA ALABERN – cal matisar que «*la afectación no es ni esencial ni necesaria en el tributo extrafiscal, de tal forma que un genuino gravamen de esta clase no perderá su naturaleza extrafiscal si se rige por el principio de no afectación, ni tampoco un tributo afecto a un determinado fin será por ello extrafiscal*»¹¹. Dit en altres paraules, a diferència del que succeeix amb les exaccions parafiscals, l'afectació de la recaptació no és un element definidor del tribut extrafiscal.

En definitiva, malgrat alguns autors¹² utilitzin – erròniament – “parafiscalitat” i “extrafiscalitat” com a conceptes sinònims, cal tenir clara la diferenciació entre ambdós fenòmens i, en especial, les diverses finalitats que els caracteritzen.

¹⁰ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 40.

¹¹ *Ibidem.* pàg. 44.

¹² N'és un exemple de confusió: DOPAZO FRAGUÍO, P. (2001): «Los tributos de carácter parafiscal: la nueva ecotasa balear» en *Derecho y medio ambiente: Revista jurídica para el desarrollo sostenible*, Vol. 2, nº 7, pàgs. 9 a 30.

3. Legitimitat de la utilització extrafiscal dels tributs.

3.1. Fonaments jurídics de l'extrafiscalitat tributària.

Tal i com he apuntat en la introducció, l'art. 1.1 CE estableix que «*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho (...)*». Aquest precepte dóna llum a una concreta concepció de l'Estat que, de manera inevitable, també influeix en la utilització del Dret, concebut-se aquest últim com a un element més de transformació social. En efecte, tal i com encertadament apunta AIZEGA ZUBILLAGA¹³ «*la Constitución consagra ciertos fines y objetivos que el ordenamiento jurídico está llamado a garantizar*». Des d'aquesta òptica, comprovem que el Dret – entès sota l'accepció que ara ens interessa¹⁴ – desplega la seva virtualitat pràctica a través de dos camins diferenciats. Per una banda, és utilitzat com a mecanisme per fixar els límits de les activitats i conductes dels ciutadans. Però, per l'altra, pot i ha de ser emprat com a instrument promocional i potenciador d'aquelles finalitats constitucionals que repercuten positivament en els interessos col·lectius de la societat.

Si bé és cert que la Constitució no prescriu quines són les mesures concretes que l'Estat ha d'adoptar per tal de materialitzar la citada funció promocional, si que existeixen diferents factors als quals podem recórrer com a punt de partida. En primer lloc, cal tenir en compte els principis i valors que la norma suprema consagra, entenent-los com a ideals informadors en la persecució dels anomenats interessos col·lectius. En aquest sentit, sembla raonable subratllar el principi d'igualtat que propugna el mateix art. 1.1 CE, així com el principi de solidaritat – entesa aquesta com la suma d'esforços orientats a afavorir l'interès general – que contempla l'art. 2 CE. Per altra banda, no podem oblidar el mandat que conté l'art. 9.2 CE quan estableix que «*Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas*».

Tot seguit, cal preguntar-se quin és el paper que hi juga el Dret Financer i Tributari en tot aquest entramat. Com sabem, aquesta branca jurídica té com a un dels principals objectes d'estudi la regulació i establiment del tribut, *a priori* concebut com un instrument recaptatori. Ara bé, la norma tributària, precisament a través d'aquest instrument, té la capacitat de perseguir finalitats que vagin més enllà de l'estricta interès fiscal – sempre i quan ho faci sobre la base d'un objectiu constitucionalment legítim – a fi de procurar satisfer l'interès general del que venim parlant. És justament en aquest punt quan podem referir-nos a la utilització del tribut amb finalitats extrafiscales, que, en virtut d'allò exposat, no és altra cosa que la utilització del mateix

¹³ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial. Universidad del País Vasco, pàg. 50.

¹⁴ Accepció nº13 de "Derecho" del Diccionari de la Real Acadèmia Espanyola: «*Conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva*».

per a la consecució d'objectius constitucionals distints del recaptatori, així com la persecució de l'interès comú consagrat en l'art. 1 CE¹⁵.

Retornant als valors i principis constitucionals relatius a la igualtat i a la solidaritat, cal fer un esforç per analitzar quin és el paper de l'activitat financera als efectes del seu desenvolupament. Tal i com he avançat, la solidaritat pot ser entesa com el conglomerat d'esforços individuals tendents a proveir l'interès col·lectiu. Si bé és cert que l'art. 2 CE permet concloure que la influència d'aquest primer principi ha de prendre forma en molts altres àmbits distints al financer, no és descabellat afirmar que una bona gestió i aplicació dels tributs a les necessitats comunes pot esdevenir un mitjà idoni per materialitzar l'anomenada solidaritat¹⁶. Per altra banda, la igualtat també se'ns presenta com un dels valors fonamentals continguts en la Constitució Espanyola, així com també esdevé un criteri que ha d'informar la totalitat de l'ordenament jurídic estatal. Tot i així, aquesta igualtat cal ser estudiada des de la perspectiva de tres concepcions. Així doncs, quan l'art. 14 CE estableix que «*los españoles son iguales ante la ley*», està parlant de la igualtat en sentit formal. Aquesta primera concepció d'igualtat, no obstant, resta insuficient i incompleta per si sola. En l'actualitat, essent conscients de què l'Estat – tal i com l'art. 1.1 CE el defineix – és destinatari de mandats constitucionals que preveuen la seva intervenció en la vida social i econòmica del ciutadà, aquest està obligat a perseguir una igualtat en sentit material o *de facto* (i.e. la igualtat com a “deure”: art. 9.2 CE). I, finalment, cap fer al·lusió a la “igualtat tributària” consagrada en l'article 31.1 CE. Aquesta darrera locució dona llum a un dels principis que regeixen l'ordenament tributari i que pretenen un repartiment just en relació amb la contribució a la despesa pública¹⁷. Amb tot, però, el tema relatiu a l'anomenada “igualtat tributària” serà tractat, amb major detall, més endavant.

En aquest context, es dedueix que el tribut no pot romandre indiferent davant els valors que recull la nostra norma suprema i limitar-se a obtenir recursos dineraris per finançar la despesa pública, sinó tot al contrari. La norma tributària està sotmesa als preceptes i mandats constitucionals, dels quals cap extreure, ja no tan sols la legitimació de la utilització extrafiscal dels tributs, sinó una crida a tal efecte, malgrat aquesta no estigui reconeguda expressament en la Constitució. Recordem, tal i com s'apuntà en el primer apartat d'aquest treball, que la única

¹⁵ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *Op. Cit.*, pàg. 52.

¹⁶ Vid. CORRAL GUERRERO, L. (1989): «Derecho financiero y derecho natural» en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, nº201, pàgs. 661-702.

¹⁷ Cal recordar que el Tribunal Constitucional efectua una important diferenciació entre la “igualtat tributària” i la “igualtat formal” que proclama l'article 14 CE. En concret, el TC argumenta que: «*lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello – porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad – por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio*». Cfr. STC 27/1981, de 20 de juliol de 1981 (FJ 4).

referència – tot i que indirecta – a l'extrafiscalitat tributària en el dret positiu es troba en l'article 2.1 de la LGT.

Precisament l'absència de previsió constitucional donà peu a nombrosos plantejaments i especulacions doctrinals que qüestionaven l'admissibilitat de l'ús del tribut per cobrir finalitats no fiscals. En relació amb dita problemàtica, és el torn de conèixer quina és la interpretació que el Tribunal Constitucional ha emès al respecte.

La primera referència jurisprudencial a l'extrafiscalitat es troba recollida en la STC 27/1981, de 20 de juliol, quan aquesta parlava de *«posibilitar el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales»* (FJ 4). Una referència, com podem observar, marcadament indirecta i poc aclaridora pel què a nosaltres ens interessa.

Per altra banda, en la STC 49/1984, de 5 d'abril, l'alt Tribunal – en el marc d'un recurs d'inconstitucionalitat presentat per la Generalitat de Catalunya – admet la utilització de l'instrument tributari, (en concret, una exacció parafiscal sobre l'exhibició de pel·lícules pornogràfiques o que realitzin apologia de la violència), per a la protecció de la joventut i de la infància, un bé jurídic constitucionalitzat en l'article 20.4 CE, (FJ 4).

Malgrat tot allò exposat fins aquí, no és fins l'arribada de la STC 37/1987, de 26 de març, quan el Tribunal Constitucional es presta a analitzar, amb caràcter exprés i directe, el contingut extrafiscal que cap atribuir al tribut. La coneguda sentència relativa a la constitucionalitat de l'Impost sobre Terres Infrautilitzades de la Comunitat Autònoma d'Andalusia¹⁸ aporta un precedent clau en el reconeixement jurídic de l'extrafiscalitat tributària. En aquesta important resolució – la qual ha estat objecte d'estudi per múltiples autors¹⁹ – el TC es postula clarament a favor de la utilització del tribut amb finalitats extrafiscales. Així doncs, apunta que: *«Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados»* (FJ 13).

¹⁸ Impost regulat en els articles 30 a 41 de la Llei 8/1984, de 3 de juliol, de Reforma Agrària.

¹⁹ Entre d'altres: HINOJOSA TORRALBO, J.J. (1989): «Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas» en *Impuestos*, Vol. II; MARTÍNEZ LAGO, M.A. (1988): «El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y su constitucionalidad» en *Impuestos*, nº3; DELGADO, A. (1989): «La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de reforma agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas» en *Civitas. REDF*, nº 61.

En definitiva, i en virtut de l'argumentació que conté aquest apartat, correspon concloure que la utilització extrafiscal dels instruments tributaris dels què disposa l'Estat troba fonament en nombrosos preceptes de la Constitució que tenen per objecte un mateix punt: satisfer l'interès general. En altres paraules, s'entén el tribut com una eina vàlida per modular aspectes socials i econòmics de conformitat amb els principis constitucionals. Així ho ha reconegut el nostre Tribunal Constitucional, establint una línia jurisprudencial unívocament afí a l'acceptació de la extrafiscalitat tributària²⁰.

3.2. Constitucionalitat del caràcter extrafiscal de determinats impostos: la confrontació amb els principis de l'article 31.1 de la Constitució Espanyola.

El camí per avaluar la legitimitat de l'extrafiscalitat tributària no pot aturar-se en l'anàlisi dels fonaments jurídics que – tal i com admet el Tribunal Constitucional – conté el nostre ordenament. Cal anar més enllà, ja que són d'altres els factors que convé valorar a fi de justificar el bon encaix d'aquest fenomen dins la norma suprema.

La Constitució espanyola del 1978 comprèn i consagra un voluminós catàleg de principis de molt diversa naturalesa (econòmica, social, cultural, tributària, etc.), el valor nuclear dels quals se centra en la seva funció orientadora i delimitadora de tota actuació dels poders públics²¹.

La rellevància i transcendència dels anomenats principis es troba ratificada per doble via. En el marc de la doctrina espanyola, CAZORLA PRIETO els defineix com «*las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate*»²². A demés, pel que respecte a la jurisprudència, són vàries les sentències del TC que defensen el valor normatiu i vinculant dels principis constitucionals. N'és un clar exemple la STC 15/1982, de 23 d'abril, segons la qual «*los principios constitucionales y los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los poderes públicos (arts. 9.1 y 53.1 de la Constitución) y son origen inmediato de derechos y obligaciones y no meros principios programáticos*» (FJ 8).²³

Essent més explícits, convé tenir molt present que qualsevol violació dels citats principis constitucionals – també, és clar, dels que es relacionen directament amb la branca tributària –

²⁰ A demés de les resolucions citades amb anterioritat, *vid.*, entre d'altres, la STC 197/1992, de 19 de novembre (FJ 6); i la STC 186/1993, de 7 de juny (FJ 4).

²¹ *Vid.* GALLEGO PERAGÓN, J.M. (2003): *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, pàg. 55.

²² *Vid.* CAZORLA PRIETO, L.M. (1980): «Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico» en *Revista de Derecho Público*, n° 80-81, pàg.525.

²³ *Vid.*, també, la STC 80/1982, de 20 de desembre, (FJ 1).

podrà ésser objecte de la interposició, davant el TC, d'un recurs o qüestió d'inconstitucionalitat contra les lleis que *prima facie* vulneren algun d'aquests (arts. 31 i 35 de la Llei Orgànica 2/1979, de 3 d'octubre, del Tribunal Constitucional).

En aquest context, resulta ineludible la menció i estudi dels coneguts principis constitucionals de justícia tributària que consagra l'article 31.1 CE, el tenor literal del qual s'expressa com segueix:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

D'aquest precepte, n'extraïem que són els principis de generalitat, capacitat econòmica, igualtat, progressivitat i prohibició de confiscatorietat els criteris rectors que han de ser observats pel legislador en la regulació de l'obtenció d'ingressos de naturalesa tributària²⁴. Junts conformen «un referente obligado para el ejercicio del poder tributario», en la mesura que el seu compliment deriva en un sistema tributari inspirat en l'ideal de justícia, com a valor constitucional superior²⁵. I en aquest mateix sentit, sembla molt encertada l'afirmació que realitzà SÁINZ DE BUJANDA quan digué que «no basta, pues, con que el tributo sea legal; es, además necesario que sea justo»²⁶ a fi de que sigui legítima la seva recaptació.

No podem oblidar, però, que la percepció del què podríem anomenar “impost just” ha estat objecte de variacions en funció de l'època història de la qual es tracti. Així doncs, seguint les aportacions de CORTÉS DOMÍNGUEZ, caldrà definir la idea de “justícia dels tributs” d'acord amb la coherència i conveniència de cada moment històric²⁷. En l'actualitat, la concreció d'aquesta idea partirà d'allò disposat en el citat article 31.1 CE.

En els apartats que segueixen a continuació, procuraré desgranar el contingut dels principis de justícia tributària, dedicant especial atenció a aquells que revesteixen una major incidència i protagonisme envers la utilització del tribut amb finalitats extrafiscales. D'aquesta manera, pretenc analitzar la compatibilitat i/o problemàtica que suscita el fenomen de l'extrafiscalitat en relació a les prescripcions contingudes en la nostra Constitució.

²⁴ Vid. GALLEGO PERAGÓN, J.M. (2003): *Op. Cit.*, pàg. 68.

²⁵ Vid. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., MASBERNAT, P. (2013): «La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate» en *Estudios constitucionales: Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº. 2, 2013, pàg. 498.

²⁶ Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F. (1963): «Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español» en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, pàg. 181.

²⁷ Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1965): «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº60, pàg. 1.014.

3.2.1. El principi de generalitat.

El principi de generalitat – també anomenat principi d'universalitat – és el primer dels criteris rectors de l'ordenament tributari, i la seva plasmació constitucional pren forma a través de la paraula que encapçala l'art. 31.1 CE:

«*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...*».

En aquests termes, el constituent prescriu el deure de participar en les despeses de l'Estat a tots aquells ciutadans que, d'acord amb la seva capacitat contributiva, estiguin en condicions de fer-ho. Pel què respecte a l'abast de dita obligació, cal fer notar que aquesta s'estén, no només a aquells subjectes que ostentin la nacionalitat espanyola, sinó que recau sobre tota persona (física o jurídica) que, amb independència de la seva nacionalitat, manifesti la capacitat econòmica gravada per la llei tributària en qüestió²⁸.

La bona comprensió d'aquest principi passa, forçosament, per relacionar-lo amb els principis de capacitat econòmica i d'igualtat. En el primer dels casos, el principi de generalitat es concep com un requeriment dirigit al legislador per tal de què tipifiqui, com a fet imposable, tot acte, fet o negoci jurídic que reveli capacitat econòmica²⁹. Per altra banda, la universalitat es presenta com a una de les manifestacions de la igualtat ciutadana enfront la llei, fet pel qual rebutja tota discriminació que no s'acompanyi de la deguda justificació.

En sentit negatiu, podem afirmar que el principi de generalitat – tal i com es contempla en la STC 96/2002, de 25 d'abril, (FJ 7) – prescriu la prohibició d'atorgar privilegis o beneficis tributaris injustificats, des del punt de vista constitucional, que impliquin una vulneració del deure genèric de contribuir.

Entrant de ple en la part que ens interessa, convé fer esment a les tensions que, segons AIZEGA ZUBILLABA, va arribar a ocasionar la relació *generalitat-extrafiscalitat*. De fet, aquest autor afirma que la utilització del tribut amb finalitats extrafiscales es considerava com una vulneració del principi de generalitat. Això és així, entre d'altres, pel fet de què el tribut extrafiscal podia arribar a prendre com a fonament per a l'exoneració del gravamen, ja no la capacitat econòmica del contribuent, sinó altres objectius de caire constitucional³⁰. Parlem, concretament, de les exempcions tributàries amb finalitats extrafiscales.

Malgrat tot, si bé és cert que – com hem apuntat – el principi de generalitat resta incompatible amb tot tipus de privilegi o benefici injustificat en el marc de la contribució a la despesa estatal,

²⁸ Vid. GALLEGO PERAGÓN, J.M. (2003): *Op. Cit.*, pàgs. 203 i ss.

²⁹ Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F. (1967): «Notas de Derecho Financiero» en *Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid*, pàg. 184. Vid., també, la STC 27/1981, de 20 de juliol, (FJ 4).

³⁰ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *Op. Cit.*, pàg. 119.

en l'actualitat, resulta quasi innegable l'acceptació de les noves funcions assignades al tribut. És a dir, la persecució de finalitats constitucionalment legítimes per part del tribut – a través, per exemple, d'exempcions extrafiscales – pot esdevenir una vàlida excepció al principi de generalitat. Tot i així, cal posar de relleu que dita excepció no és absoluta, i no cabrà, per tant, abusar d'aquesta tècnica ni crear veritables privilegis injustificats o desproporcionats en relació al fi extrafiscal perseguit³¹.

En resum, podem concloure que l'existència i acreditació de raons de caire polític, econòmic, social o – en definitiva – qualsevol finalitat constitucionalitzada, permet flexibilitzar, en ocasions, el citat principi de generalitat i, tanmateix, legitimar la utilització extrafiscal del tribut.

3.2.2. El principi de capacitat econòmica.

La «Declaració dels Drets de l'Home i del Ciutadà», de 26 d'agost de 1789 – fruit de la Revolució Francesa (1789-1799) – esdevé un dels primers textos legislatius dels quals se'n desprèn la necessitat d'exigir contribucions públiques basant-se en la capacitat contributiva dels ciutadans. Literalment, el seu article XIII estableix que «*para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades.*»

En aquest sentit, també la nostra Constitució consagrà el principi de capacitat econòmica en el redactat de l'article 31.1 CE:

*«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos
de acuerdo con su capacidad económica (...)»*

Aquest principi troba la seva raó de ser en la potencialitat econòmica que es vincula a circumstàncies com la titularitat i la disponibilitat de la riquesa. En altres paraules, té a veure amb la possibilitat o suficiència del ciutadà per fer front a l'obligació tributària principal, exigida per l'Administració Pública: pagar el tribut³².

En efecte, tal i com apunta BERLIRI, la riquesa es presenta com un element essencial i jurídicament decisiu per tal de mesurar la quota de contribució individual de cada subjecte obligat³³. Així mateix, seguint en el terreny de la doctrina, d'altres autors com LEJEUNE VALCÁRCEL, s'expressen, fins i tot, amb major contundència: «*no puede haber tributo allí*

³¹ *Ibidem.* pàg. 120.

³² Vid. MASBERNAT, P. (2010): «El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España» en *Revista Ius et Praxis*, Vol. 16, nº 1, pàg. 310.

³³ Vid. BERLIRI, L.V. (1986): *El impuesto justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pàg. 214.

donde no haya capacidad económica. Igualmente, no puede dejar de existir un tributo allí donde exista una capacidad contributiva»³⁴. A demés, el caràcter imprescindible i primari d'aquest criteri també queda reflectit en la jurisprudència del TC, el qual el concep com un requisit per la validesa de qualsevol gravamen. A títol il·lustratiu, la STC 194/2000, de 19 de juliol, determina que el tribut «por imperativo del art. 31.1 C.E., sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica» (FJ 8).

Fins aquí, cap apreciar una evident referència als mitjans o possibilitats econòmiques del contribuent, derivant en la conclusió que un tribut és just si s'adequa a la capacitat econòmica d'aquells que estan cridats a satisfer-lo. Així mateix, tal i com s'ha avançat, del principi que venim tractant també se'n desprèn la necessitat de l'existència d'un gravamen sobre tota manifestació de riquesa (obtenció de rendes, titularitat patrimonial o consum).

Ara bé, a través del fenomen de l'extrafiscalitat, cap la possibilitat de què s'esdevinguin reduccions de la càrrega tributària, a mode de premi – o incentiu –, per aquells subjectes que, malgrat ostentin la capacitat econòmica gravada, estiguin contribuint, amb la seva conducta, a la consecució de la finalitat extrafiscal. En aquests casos, no és difícil observar que el principi de capacitat econòmica pateix una certa lesió en benefici de l'objectiu extrarecaptatori pretès³⁵.

Si bé és cert que, de conformitat amb allò exposat en apartats anteriors, nombrosos interessos constitucionals poden justificar la flexibilització relativa dels principis de justícia tributària, existeixen límits a dites excepcions que convé conèixer. Així doncs, malgrat càpiga establir tributs que continguin finalitats no fiscals constitucionalment legítimes, aquests no poden prescindir absolutament del principi de capacitat econòmica. És a dir, el legislador – en el camí de la persecució d'interessos distints al captatori – no pot gravar una manifestació de riquesa fictícia o inexistent³⁶.

Tot i així, la lesió que l'extrafiscalitat produeix al principi de capacitat econòmica requereix de majors arguments que vagin més enllà del gravamen d'una riquesa existent (sigui potencial o real). D'aquesta manera, sembla raonable sotmetre el tribut extrafiscal a un control constitucional de proporcionalitat quan, per a la distribució de la càrrega tributària, es prenguin elements extrafisicals distints a la riquesa del subjecte gravat³⁷. D'acord amb les aportacions de HERRERA MOLINA, aquest control passaria per l'anàlisi de la idoneïtat de la mesura en relació a la seva finalitat extrafiscal pretesa; també al·ludeix al criteri de la necessitat, en tant

³⁴ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (1980): «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria» en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, pàg. 158.

³⁵ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 78.

³⁶ En aquest mateix sentit, ha tingut la oportunitat d'expressar-se el Tribunal Constitucional, entre d'altres, en les següents sentències: STC 276/2000, de 16 de novembre (FJ 4); i STC 193/2004, de 4 de novembre (FJ 5).

³⁷ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 85.

que no existeixi una alternativa menys danyosa per aconseguir el mateix objectiu no fiscal; i, finalment, apel·la a la proporcionalitat en sentit estricte, *i.e.* a l'equilibri entre la restricció del principi de capacitat econòmica i els efectes positius del fi extrafiscal obtingut³⁸.

En conclusió, i malgrat tot allò exposat, cal posar de manifest que ni la doctrina ni la jurisprudència han aconseguit delimitar prou acuradament els marges que no pot traspasar la utilització extrafiscal del tribut en relació al principi de capacitat econòmica. En l'actualitat, s'admet l'excepció a dit principi sobre la base de dos criteris “de mínims”: *i.e.*, que la finalitat (extrafiscal) d'interès públic estigui degudament justificada – la qual cosa no resulta excessivament complicat, donada l'amplitud dels interessos constitucionalitzats –, i en segon lloc, que dita excepció respecti les exigències del principi de proporcionalitat³⁹.

3.2.3. El principi d'igualtat tributària.

La igualtat – juntament amb la llibertat, la justícia i el pluralisme polític – rep, com hem anticipat, la configuració de valor superior i fonamental de l'ordenament jurídic espanyol (art. 1.1 CE)⁴⁰. La Constitució, però, al llarg del seu redactat, consagra – com ja s'ha dit en aquest treball – diverses concepcions d'aquest principi, totes elles essencials pel desenvolupament i comprensió del nostre Estat de Dret.

La concreta plasmació del principi d'igualtat en l'àmbit tributari es dona, també, en el marc de l'apartat primer de l'article 31 CE, quan prescriu el deure universal de contribuir per mitjà de:

*«un sistema tributario justo inspirado en los principios de **igualdad** y progresividad (...)»*

El contingut de l'ideal de “igualtat tributària” ha estat objecte de diverses especulacions doctrinals; en concret, em referiré als tres sentits o accepcions als què fa al·lusió RODRÍGUEZ BEREIJO⁴¹:

- a) Principi d'igualtat tributària com a «*igualdad ante los impuestos*». Des d'aquesta perspectiva, s'està fent referència a la necessitat d'un tractament paritari dels contribuents, excloent tot tipus de privilegi o discriminació; és a dir, entenent que tots

³⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P.M. (2000): *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés medioambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons/Ministerio del Medio Ambiente, pàg. 29.

³⁹ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *Op. Cit.*, pàg. 148.

⁴⁰ El TC ha defensat el valor preeminent del principi d'igualtat en l'ordenament jurídic espanyol, considerant la necessitat de situar-lo en un rang central. En aquest sentit, Vid. la STC 104/1983, de 23 de novembre (FJ 6); i la STC 8/1986, de 21 de gener (FJ 4).

⁴¹ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2011): *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons, pàg. 46.

els ciutadans han de suportar per igual les càrregues de la participació en les despesa pública. De fet, aquesta primera accepció es correspon amb la concepció formal del principi d'igualtat reconeguda a l'article 14 CE.

- b) Principi d'igualtat tributària com a «*igualdad en los impuestos*». Al·ludeix, en aquest cas, a la igualtat com a mesura de les obligacions tributàries que ha de suportar cada contribuent, prenent com a índex la seva capacitat econòmica. En aquest sentit, RODRÍGUEZ BEREJO apunta que «*no basta con establecer la contribución para todos por igual, es preciso, además, que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno*»⁴².
- c) Principi d'igualtat tributària com a «*igualdad por medio de los impuestos*». Aquesta darrera accepció parteix del pressupòsit d'una desigualtat real existent en la societat, amb l'objectiu de corregir-la, a través dels impostos, gravant més intensament als titulars de major riquesa, respecte als que en tenen menys. Parlem, doncs, de l'obligació del poders públics de promoure una igualtat *de facto*, real i efectiva (art. 9.2 CE).

Fins aquí, podem concloure que el principi d'igualtat tributària seria objecte de lesió quan el tribut no tractés igual als iguals, o bé, en altres paraules, fos causa de discriminacions o privilegis sense cap tipus de raonament o justificació. Així doncs, el tema central no rau en esbrinar si existeix una diferència de tracte o no, sinó en analitzar si aquesta pot estimar-se fonamentada.

Endinsant-nos en la problemàtica que ens interessa, comprovem que el principi d'igualtat, en la utilització extrafiscal del tribut, desplega visiblement els seus efectes en dos àmbits: en primer lloc, el mandat constitucional que obliga als poders públics a promoure la igualtat de fet (art. 9.2 CE), no tan sols legitima, sinó que – al meu entendre – emplaça al legislador a fer ús del tribut com a mitjà per aconseguir aquesta igualtat real. L'admissió d'aquest primer punt seria incompatible amb apreciar contradiccions entre el principi d'igualtat i el tribut extrafiscal i, de fet, ens estariem referint a la citada “igualtat per mitjà dels impostos”. En paraules més planeres, cabria entendre el tribut extrafiscal com una eina vàlida – entre d'altres possibles – per materialitzar l'efectiva igualtat entre els ciutadans. Ara bé, per altra banda, tal i com hem anticipat, els tributs no poden suposar discriminacions o privilegis injustificats entre els contribuents si es vol evitar vulnerar el principi d'igualtat tributària. Vist això, el pas lògic i necessari serà entrar a analitzar si les desigualtats que pot incorporar el tribut extrafiscal es troben justificades d'acord amb l'interès o objectiu constitucional que els fonamenta⁴³.

⁴² *Ibidem*. pàg. 46.

⁴³ *Vid.* AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *Op. Cit.*, pàgs. 152 , 162 i 163.

Un cop més, el paper del Tribunal Constitucional ha estat rellevant en la interpretació del principi d'igualtat tributària. En aquest sentit, si bé és cert que el màxim intèrpret de la Constitució admet l'existència de desigualtats tributàries a conseqüència de la utilització del tribut amb fins no fiscals, requereix alhora que aquest ús extrafiscal estigui justificat.

Així doncs, a mode d'exemple, enfront el recurs d'inconstitucionalitat que va ser interposat contra l'extremeny *Impuesto de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento*⁴⁴ el TC, a través de la STC 186/1993, de 7 de juny, va estimar que el tractament diferenciat entre les *dehesas*⁴⁵ i la resta de finques rústiques, trobava fonament en les pròpies característiques d'aquestes finques (és a dir, que aquestes fossin susceptibles d'un millor aprofitament), i que no perjudicava, de cap manera, el principi d'igualtat, (FJ 4, apartat b).

En resum, per tal de compatibilitzar la utilització extrafiscal del tribut amb la igualtat tributària que predica l'article 31.1 CE, es requereix que la raó que fonamenti la desigualtat radiqui en una finalitat o principi constitucionalment legítim. Amb tot, però, autors com AIZEGA ZUBILLAGA⁴⁶ consideren insuficient, per si sola, aquesta justificació i apel·len, novament, a la necessitat d'un control de proporcionalitat. És a dir, consideren que, més enllà de l'exigència relativa a què la minva del principi d'igualtat quedi justificada – en primer lloc – per una finalitat constitucional, cal, a més, que la desigualtat en qüestió sigui adequada, necessària i proporcional en relació a l'objectiu que es pretén aconseguir.

3.2.4. El principi de progressivitat i la prohibició de confiscatorietat.

En darrer terme, el tractament breu i conjunt dels principis de progressivitat i no-confiscatorietat respon a l'escassa repercussió que té el fenomen de l'extrafiscalitat en el seu desenvolupament⁴⁷.

La plasmació constitucional d'aquests dos criteris es produeix, un cop més, en el sí de l'article 31.1 CE, quan prescriu l'obligació general de contribuir a través de:

*«un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y **progresividad**
que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*

⁴⁴ Regulat en els articles 21 a 27 de la Ley 1/1986, de 2 de mayo, sobre la dehesa en Extremadura (aquest impost es troba actualment suprimit per l'article 2 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura).

⁴⁵ “*Dehesa*”, segons la primera accepció del Diccionario de la Real Academia Española: «*Tierra generalmente acotada y por lo común destinada a pastos.*»

⁴⁶ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *Op. Cit.*, pàg. 166.

⁴⁷ *Ibidem.*, pàg. 117.

La progressivitat en l'àmbit tributari és definida, en paraules de MARTÍN DELGADO, com a «aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza»⁴⁸. Des d'aquesta òptica, la progressivitat actua com a tècnica tributària a través de la qual, tenint en compte la capacitat econòmica de cada contribuent, es procura la redistribució de la riquesa.

Tal i com apunta VARONA ALABERN, en molts casos, la progressivitat dels tributs extrafiscals no es troba vinculada a la riquesa gravada, sinó que es relaciona amb la major o menor lesió que es produeix a la finalitat extrafiscal pretesa. Tot i així, aquest autor entén que dita circumstància no dóna lloc a problemes greus pel fet de què aquest principi afecta al sistema tributari en el seu conjunt i no a cadascun dels tributs individualment considerats⁴⁹. De fet, en aquest mateix sentit es pronuncia el TC quan, en la seva STC 27/1981, de 20 de juliol, entén que la progressivitat «*debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado*» (FJ 5).

Tanmateix, cal fer notar dos aspectes més. En primer lloc, que el caràcter progressiu de tots i cadascun dels tributs pot esdevenir, fins i tot, un fenomen poc desitjable enfront l'objectiu redistributiu. Pensem, en abstracte, en un tribut que gravi el consum de béns de primera necessitat. És senzill concloure que no necessàriament és més ric aquell qui més productes de primera necessitat adquireix, en tant que dita circumstància pot derivar-se, per exemple, d'un major consum per part d'una família nombrosa⁵⁰. Per altra banda, una progressivitat que es relacioni, no amb la capacitat econòmica del contribuent, sinó amb una finalitat extrafiscal, pot trobar prou fonament, sempre i quan no esdevingui confiscadora, en la idoneïtat del tribut per assolir dita finalitat constitucionalment emparada⁵¹.

Precisament, el principi de no-confiscatorietat – que deriva del dret a la propietat privada (art. 33.1 CE) – es configura com un límit al principi de progressivitat. El TC, malgrat ha reconegut la dificultat tècnica de determinar quan un tributs produeix efectes confiscatoris, han concebut aquest principi com una garantia que «*obliga a no agotar la riqueza imponible (...) so pretexto del deber de contribuir*» (STC 14/1998, de 22 de gener, FJ 11.B). Així doncs, convé controlar que la utilització extrafiscal del tribut no produeixi efectes confiscadors, cosa que podria donar-se, per exemple, quan el contribuent es veïés privat de les seves rendes o propietats.

⁴⁸ Vid. MARTÍN DELGADO, J.M. (1981): «El control constitucional del principio de capacidad económica» en *El Tribunal Constitucional*. Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, pàg. 16-17.

⁴⁹ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 76 i 77.

⁵⁰ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A. (2011): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra (12ª edición)*. Valladolid: Lex Nova, pàgs. 84 i 85.

⁵¹ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 77.

3.3. Límits de la utilització extrafiscal del tribut.

Admesa l'extrafiscalitat tributària com a mecanisme vàlid dins el nostre ordenament jurídic, és el torn de conèixer una sèrie de condicions i requisits concrets que han de ser observats pel legislador que pretén fer ús d'aquesta facultat.

Si bé és cert que l'Estat té – també – la potestat per crear tributs pròpiament extrafiscales, resulta convenient adonar-se que bona part d'aquesta classe d'instruments tributaris són autonòmics. Aquesta circumstància respon als següents extrems: en primer lloc, cal tenir en compte l'actual dificultat per idear “*impostos genuïnament fiscals*” per part de les CCAA (això és així, perquè els impostos estatals graven, pràcticament, la totalitat de manifestacions de capacitat econòmica); tanmateix, donades les nombroses limitacions que la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes (en endavant, LOFCA) imposa a les Comunitats Autònomes (CCAA, en endavant), la realitat és que aquestes han trobat en els tributs extrafiscales «*una fuente adicional para saciar sus necesidades recaudatorias*»⁵². En aquest context, convé veure, a continuació, quins són els límits concrets que la citada Llei Orgànica imposa a la tributació pròpia dels ens autonòmics.

Ens referim, en primera instància, a l'article 6.2 de la LOFCA, que prescriu la prohibició de la doble imposició entre els tributs autonòmics i estatals, i el tenor literal del qual diu com segueix:

«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado».

A pesar de què la literalitat d'aquest article al·ludeix als “tributs” en general, VARONA ALABERN⁵³ entén que només fa referència als impostos propis de les CCAA. Això és així perquè, segons dit autor, les dues altres categories tributàries (*i.e.* taxes i contribucions especials), provoquen una activitat administrativa estretament vinculada al fet imposable d'aquestes, i per a la qual l'ens en concret – autonòmic o estatal – requereix ostentar la competència corresponent. En aquest sentit, argumenta que no és possible que s'esdevingui la duplicitat de fets imposables quan una de les dues Administracions Públiques no té competència per desplegar aquella activitat.

Amb tot, però, el contingut de l'art. 6.2 de la LOFCA ha estat objecte d'una interpretació notablement flexible per part del nostre Tribunal Constitucional. En efecte, el TC ha matisat que el què aquest precepte prohibeix és la duplicitat de “fets imposables”, no de “objectes imposables”. En aquest sentit, recordem que de la definició que l'art. 20 de la LGT aporta de “fet imposable” cap entendre que aquest es concep com el conjunt de situacions o actes fixats

⁵² *Ibidem.*, pàg. 47.

⁵³ *Ibidem.*, pàg. 53 i 54.

per la llei de cada tribut, la realització dels quals comporta el naixement de la obligació tributària principal: pagar el tribut. Per contra, “l’objecte imposable” – un concepte diferent respecte l’anterior – fa referència a la riquesa concreta que un impost pretén gravar.

Novament, a través de la STC 37/1987, de 26 de març, el TC il·lustra les afirmacions que acabem d’apuntar. En aquest supòsit, els recurrents al·legaven que es produïa doble imposició en la implantació de l’Impost andalús sobre Terres Infrautilitzades, en relació amb l’Impost estatal sobre el Patrimoni. La resposta de l’alt tribunal fou contundent i aclaridora, determinant textualment que «*el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría (...), a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos*». En darrer terme, afegí que el què l’anomenat precepte prohibeix és «*la duplicidad de hechos imposables, estrictamente*» (F.J. 14)⁵⁴.

Així doncs, en aquest cas concret que venim comentant, el TC estimà que els fets impossibles sotmesos a comparació es presentaven marcadament diferents. És a dir, malgrat ambdós impostos graven – en tant que font de riquesa – la titularitat de béns i drets (*i.e.*, un mateix “objecte imposable”), cadascun d’ells contempla un “fet imposable” distint. En concret – segons recordava el mateix TC – el fet imposable de l’Impost andalús sobre Terres Infrautilitzades esdevé «*la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el periodo impositivo el rendimiento óptimo por hectárea (...)*»⁵⁵. Per altra banda, l’exigència de l’Impost sobre el Patrimoni – en el moment de la controvèrsia que resol la sentència que venim analitzant – venia supeditada a la realització del fet imposable consistent en «*la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico*»⁵⁶. Com veiem, en definitiva, dos fets impossibles que no són literalment idèntics, fet pel qual el TC desestimà l’existència d’una duplicitat impositiva.

Tanmateix – des de l’altra cara de la moneda – cap fer al·lusió a la recent STC 74/2016, de 14 d’abril, a través de la qual el TC ha declarat inconstitucional l’Impost català sobre la Producció d’Energia Elèctrica d’Origen Nuclear, (regulat en els arts. 21 a 30 de la Llei 12/2014, de 10

⁵⁴ En aquest mateix sentit es pronuncià el TC a través de la STC 186/1993, de 7 de juny, relativa al recurs d’inconstitucionalitat presentat contra el *Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento* (F.J. 4.c); i a través de la STC 14/1998, de 22 de gener, relativa al recurs d’inconstitucionalitat presentat contra determinats preceptes de l’actualment derogada *Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura* (F.J. 11.c).

⁵⁵ *Vid.*, art. 31 de la *Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria*.

⁵⁶ *Vid.*, el primer paràgraf de l’art. 2 de la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal* (actualment derogada).

d'octubre), per considerar-lo contrari a l'art. 6.2 de la LOFCA. En concret, l'alt tribunal estima la concurrència d'una duplictat de fets imposables en relació amb l'Impost estatal sobre la Producció de Combustible Nuclear Gastat i Residus Radioactius resultants de la generació d'energia nucleoelectrica (regulat, aquest últim, en els arts. 12 i ss. de la Llei 15/2012, de 27 de desembre, de mesures fiscals per a la sostenibilitat energètica). Així doncs, en relació amb aquests dos impostos, (l'autonòmic i l'estatal), la STC citada estipula que «*la coincidencia entre los elementos esenciales permite concluir no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva*» (F.J. 4). Amb tot, però, cal fer esment de l'interessant vot particular que consta en dita resolució, de la mà del Magistrat Juan Antonio Xiol Ríos, el qual considera que «*la interpretación del art. 6.2 LOFCA y el control de constitucionalidad que deriva del mismo debe hacerse atendiendo de manera principal al espíritu de respeto a la autonomía financiera*» de les CCAA (F.J. 3); així mateix, entén que la comprovació de la identitat de fets impositius ha de tenir en compte «*todos los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, incluyendo la posible concurrencia de fines extrafiscales*» (F.J. 4); per acabar conclouent que l'impost català es diferencia de l'estatal a raó de la possessió d'una indubtable finalitat extrafiscal de caràcter mediambiental (F.J. 12).

Les limitacions que fixa la LOFCA, no obstant, no s'acaben aquí. La prohibició de la doble imposició s'estén, també, en relació amb l'establiment de tributs el fet imposable dels quals ja es trobi gravat pels tributs locals (art. 6.3 LOFCA). Tot i així, cal matisar que la mateixa Llei Orgànica permet l'establiment i gestió de tributs autonòmics sobre aquelles matèries que la legislació de Règim Local reservi a les Administracions Locals, (en els supòsits i en els termes que aquesta mateixa legislació ho prevegi), i sempre que estableixin les mesures de compensació adequades en favor d'aquestes.

En síntesi, del contingut essencial de l'article 6.3 de la LOFCA, cal entendre que – salvant les excepcions que acabem d'apuntar – resta prohibida la creació d'impostos autonòmics propis (també, és clar, d'aquells pròpiament extrafiscales), la matèria imposable dels quals ja es trobi gravada per impostos locals⁵⁷.

A títol d'exemple, la STC 289/2000, de 30 de novembre, declarà inconstitucional l'Impost balear sobre Instal·lacions que incideixen en el Medi Ambient⁵⁸, per estimar que "l'objecte imposable" d'aquest se superposava al de l'Impost sobre Béns Immobles. El tribut autonòmic en qüestió, pretenia gravar la titularitat de determinats elements patrimonials (en concret, aquells afectes a qualsevol tipus d'instal·lacions i estructures destinades a les activitats de producció, emmagatzematge, transformació i transport d'energia

⁵⁷ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 57.

⁵⁸ Regulat en la *Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente* (declarada inconstitucional i nul·la pel TC).

elèctrica, de carburants, de combustibles – sòlids, líquids i gasosos –, així com a les activitats de comunicacions telefòniques i telemàtiques). Així mateix, pel què fa a la presumpta finalitat extrafiscal perseguida pel dit impost, el TC estimà que *«no cabe admitir, pues, que el I.B.I.I.M.A. grave efectivamente la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones»* sino que *«lo gravado es la mera titularidad de tales bienes inmuebles»*, infringint d'aquesta manera la prohibició establerta a l'art. 6.3 de la LOFCA, *«al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI»* (F.J. 5).

Observem, doncs, que en el cas de les limitacions que imposa l'art. 6.3 de la LOFCA, el TC obra una interpretació força més restrictiva respecta la realitzada en relació amb l'art. 6.2 de la mateix llei. En efecte, ja no recorre a la comparació dels “fets imposables” per comprovar si s'ha produir una duplicitat impositiva entre l'impost autonòmic i el local (com si ho fa per analitzar duplicitats envers impostos estatals), sinó que pren com a referència la “matèria o objecte imposable”, essent aquest un concepte molt més ampli.

Amb tot, però, podem comprovar que el TC ha anat integrant la finalitat extrafiscal en la delimitació dels “objectes imposables” dels impostos autonòmics qüestionats, convertint-se en un element que ha permès flexibilitzar les limitacions que imposa l'art. 6.3 de la LOFCA⁵⁹. Vegem, per exemple, la interlocutòria del Tribunal Constitucional 456/2007, de 12 de desembre, que inadmet a tràmit una qüestió d'inconstitucionalitat presentada contra certs articles de la Llei andalusa que, entre d'altres, regula l'Impost sobre Dipòsit de Residus Radioactius⁶⁰. En definitiva, aquesta resolució nega que “l'objecte imposable” del citat tribut autonòmic coincideixi amb el de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, determinant que, malgrat *«el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos tenga relación con la actividad económica consistente en el almacenamiento de residuos radiactivos específicamente gravada en el impuesto sobre actividades económicas»*, aquest primer, no obstant, *«grava las actividades de entrega de residuos en vertederos en razón de la peligrosidad real o potencial que para el medio ambiente presenta la citada entrega en vertederos»* (F.J. 7).

Per altra banda, en el marc de la jurisprudència constitucional més recent, es fa palesa la necessària correspondència entre les propietats extrafiscales declarades i la configuració del concret tribut que presumptament les reuneix. Així, la STC 200/2013, de 5 de desembre – considerant les al·legacions de l'Advocat de l'Estat, el qual es remet a les sentències 289/2000 i 168/2004 del mateix Tribunal – recorda que la declaració del caràcter extrafiscal d'un tribut en la llei que el regula, no implica necessàriament el seu reconeixement com a tal, sinó que es requereix que la seva estructura i regulació confirmin dita condició de tribut extrafiscal (F.J. 1).

⁵⁹ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 62.

⁶⁰ En concret, es qüestionava la constitucionalitat dels articles 56 a 64 de la *Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas*.

Finalment, pel què respecta als límits de la utilització extrafiscal del tribut, cal referir-se al què VARONA ALABERN descriu com la «*necesidad de ostentar la doble competencia*». En efecte, tal i com apunta aquest autor, «*cuando la extrafiscalidad está en manos de las CCAA se puede generar un interesante problema competencial, ya que el ente autonómico puede ostentar el poder tributario para crear el impuesto, pero no poseer la competencia material en la que consiste la finalidad extrafiscal*». En altres paraules, la manca d'aquesta competència en la matèria concreta relativa a l'objectiu extrafiscal, comportaria una invasió d'un àmbit estatal⁶¹.

Un cop més, la jurisprudència del TC aporta la fomentació jurídica a les paraules que precedeixen, a través – entre d'altres – de la STC 49/1995, de 16 de febrer. En aquest cas es resolva un recurs d'inconstitucionalitat contra l'Impost balear sobre les Loteries (regulat a la Llei del Parlament de les Illes Balears 12/1990, de 28 de novembre), que gravava «*la participación en los sorteos de Lotería del Estado (...)*». En aquest context, l'alt tribunal – fent al·lusió directa a l'article 149.1.14 CE – recordava que «*corresponde con carácter exclusivo al Estado la gestión y explotación del monopolio de la Lotería Nacional*» (F.J. 3). Així doncs, s'estimà que l'impost en qüestió envaïa una competència estatal, concretament, comproment un dels recursos propis de la Hisenda general⁶². Així mateix, el TC aprofitava, en aquesta mateixa resolució, per recordar que la potestat tributària de les CCAA no té una configuració constitucional de caràcter absolut, sinó que està subjecte a límits, d'entre els quals, «*algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial -material y financiero- correspondiente al Estado y a las Comunidades Autónomas*» (F.J. 4, segon paràgraf).

En definitiva, i de conformitat amb el què el mateix Tribunal Constitucional ha determinat reiteradament, per tal de què una Comunitat Autònoma pugui establir un tribut extrafiscal, caldrà – a demés d'observar les limitacions prescrites en els arts. 6.2 i 6.3 de la LOFCA – que posseeixi el poder per crear el tribut (art. 6.1 LOFCA), així com la competència en la matèria concreta sobre la qual versa la finalitat extrafiscal perseguida.

⁶¹ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 48 i 49.

⁶² La mateixa STC 49/1995 es remet, en el seu F.J. 3, a jurisprudència constitucional anterior (concretament, a la STC 163/1994 i a la STC 164/1994), a fi de recordar que el TC ja havia declarat que la Loteria Nacional és una competència exclusiva de l'Estat compresa en el títol “*Hacienda general*” de l'art. 149.1.14 CE.

4. Anàlisi de diversos impostos autonòmics propis amb finalitats extrafiscales.

A títol introductori, i partint de la base d'allò que estableix l'article 157.1 de la Constitució, comprovem que alguns dels recursos financers dels què disposen les CCAA són:

- i En primer lloc, els impostos cedits – total o parcialment – per l'Estat (per exemple, el 50% de la recaptació líquida de l'Impost sobre el Valor Afegit està cedida a les CCAA);
- ii Seguit de la possibilitat d'establir recàrrecs als impostos estatals existents;
- iii I, en darrer lloc i essent aquest el punt que realment ens interessa, tenen la facultat d'establir – salvant les limitacions anteriorment comentades – els seus propis tributs (*i.e.* impostos, taxes i contribucions especials).

A través dels tributs propis, les autonomies tenen l'oportunitat d'implantar i gestionar figures tributàries que persegueixin objectius constitucionalitzats – relatius a matèries sobre les quals ostentin competències – més enllà de les pretensions estrictament fiscals.

Pel què respecte a les modalitats tècniques que pot adoptar el mecanisme de l'extrafiscalitat, AIZEGA ZUBILLAGA⁶³ considera que concorren dues possibilitats:

- En primer lloc, l'extrafiscalitat com a mecanisme d'incentiu, estímul o promoció;
- O bé, per contra, com a instrument dissuasiu, limitador o sancionador de determinades conductes.

En aquest context, i malgrat entendre que l'impost no és, ni molt menys, la única figura apta per a la consecució de finalitats extrafiscales, he optat per centrar-me en l'anàlisi de diferents exemples d'aquesta categoria tributària, per considerar – tal i com ho fa VARONA ALABERN – que esdevé la més idònia per tal de que l'extrafiscalitat pugui resultar operativa⁶⁴.

La selecció dels concrets impostos autonòmics, l'estudi dels quals segueix a continuació, respon a criteris relacionats amb aspectes com ara: el seu caràcter polèmic i controvertit, la varietat de finalitats extrafiscales presteses, o la seva transcendència envers la temàtica central que ens ocupa, entre d'altres.

En el decurs dels següents apartats, procuraré aportar una visió general de cada impost escollit, tractant – de manera heterogènia – aspectes com el context històric, el fet imposable o les dades de recaptació de cadascun d'ells. I, en darrer terme, intentaré aportar una conclusió personal que reflexioni sobre l'efectiva, o no, naturalesa extrafiscal de cada impost analitzat.

⁶³ Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *Op. Cit.*, pàg. 83.

⁶⁴ Vid. VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Op. Cit.*, pàg. 71.

4.1. Impost andalús sobre terres infrautilitzades.

La STC 37/1987, de 26 de març, va suposar – tal i com he afirmat reiteradament – un abans i un després en la interpretació de l'ordenament tributari espanyol, essent la primera resolució a través de la qual el TC va admetre explícitament la legitimitat de la utilització extrafiscal dels tributs (F.J. 13, 2n paràgraf).

Precisament, la transcendència de la sentència citada – que resolva sobre un recurs d'inconstitucionalitat interposat contra diversos preceptes de la Llei andalusa 8/1984, de 3 de juliol, de Reforma Agrària (LRA, en endavant) – justifica, al meu entendre, l'ineludible anàlisi de l'Impost andalús sobre terres infrautilitzades (IATI, en endavant), pel què respecte al seu caràcter extrafiscal.

Amb caràcter previ, però, resulta oportú fer referència a l'existència d'un impost autònom anàleg a l'IATI que – sota una altra denominació – grava un fet imposable similar. Parlem, en concret, de l'Impost sobre finques o explotacions agràries infrautilitzades del Principat d'Astúries (veure l'ANNEX, pàg. 18).

Entrant en matèria, l'esmentada LRA va suposar, segons ALONSO GONZALEZ, la introducció d'un nou i peculiar tipus d'impost extrafiscal: un impost tendent «a la consecució de una determinada política agrària impregnada de fines socials y progresistas»⁶⁵. El cert és que val la pena endinsar-se en la detallada Exposició de Motius d'aquesta norma, a fi de conèixer el context i les motivacions que s'enunciaren per a la implantació de l'IATI. En concret, aquesta predicava la necessitat d'una reforma agrària, de caire intervencionista, a fi de corregir les deficiències del fenomen del latifundisme⁶⁶ andalús, i de promoure el compliment de la funció social de la terra a través de «exigir la realización al propietario de una actividad con rentabilidad social y económica».

En definitiva, la LRA presentava l'anomenada reforma agrària andalusa com a «una respuesta global a la transformación, modernización y desarrollo de las estructuras agrarias e instrumento de una política de crecimiento, pleno empleo y corrección de los desequilibrios territoriales».

Així doncs, l'establiment de l'IATI es concebé – segons se'n desprèn de la seva norma reguladora – com a un dels instruments al servei de l'esmentada transformació social, per la via de la intervenció, més o menys justificada, del dret a la propietat privada que consagra l'art. 33.1 de la CE.

⁶⁵ ALONSO GONZALEZ, L.M. (1995): *Op. Cit.*, pàg. 79.

⁶⁶ “Latifundisme”: és un sistema d'explotació agrària basat en la distribució de la propietat de la terra en latifundis (finques rústiques de gran extensió) pertanyents a uns pocs grans propietaris.

L'IATI es troba regulat al Capítol IV del Títol II de la citada LRA, la qual li assigna la naturalesa d'impost directe, real i periòdic. En relació amb el seu fet imposable, aquest tribut grava la infrautilització de finques rústiques – situades en el territori de la Comunitat Autònoma d'Andalusia – «*por no alcanzar en el periodo impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal*» (art. 31.1 LRA).

Així mateix, els subjectes passius d'aquest tribut són (art. 33 LRA):

- a) Per una banda, les persones físiques o jurídiques titulars del domini o d'un dret real de gaudi sobre les finques rústiques, quan les explotin directament;
- b) I, per l'altra, les persones físiques o jurídiques que explotin aquesta mateixa classe de finques en règim d'arrendament o qualsevol altra condició anàloga.

Altrament, la base imposable s'extreu de la diferència entre el rendiment òptim - una dada a determinar cada cinc anys i a ser actualitzada anualment – i el rendiment obtingut durant l'any natural; o bé, el rendiment mitjà actualitzat obtingut pel subjecte passiu en els cinc anys anteriors, en cas de què aquesta darrera quantitat fos major (art. 37 LRA).

Fins aquí, les dades aportades permeten obtenir una visió general de l'impost que ens ocupa. A continuació, és el torn d'entrar a analitzar si, efectivament, concorre (o no), la finalitat extrafiscal que la norma reguladora predica i, si escau, la força amb què aquesta es manifesta.

D'entrada, són diversos els elements estructurals de l'IATI que ens porten a pensar que les motivacions d'aquest impost se centren, precisament, en la creació d'un tribut que va més enllà de l'interès estrictament recaptatori. És més, de la configuració de la norma que el regula cap apreciar-ne propietats de foment i incentiu d'una finalitat de caire social.

En primer lloc, es presenta com a característica rellevant l'afectació de la recaptació que s'obtingui d'aquest impost al *Instituto Andaluz de Reforma Agraria (IARA)*⁶⁷, en tant que recursos destinats a la consecució de les finalitats de reforma agrària (art. 41 LRA). Dita institució és definida per la pròpia LRA – en la seva Exposició de Motius – com a «*instrumento esencial para la ejecución de la política de la que es medio legal la presente norma*».

Per altra banda, crida l'atenció l'exempció al pagament de la quota de l'IATI relativa als supòsits d'aquelles finques rústiques o explotacions agràries que es trobin «*sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado*

⁶⁷ El IARA fou suprimit – amb efectes des del 31 de desembre de 2010 – per l'art. 13 del Decreto-Ley 5/2010, de 27 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de reordenación del sector público. Des d'aquesta data, assumí les funcions de dit organisme la *Consejería de Agricultura, Pesca y Desarrollo Rural de la Junta de Andalucía*.

por la Administración Autónoma y en fase de ejecución» (art. 37.7 LRA). D'aquesta manera, s'entreveuen, encara més, unes pretensions que resten allunyades d'un objectiu prioritàriament fiscal i, així mateix, es posa de manifest la finalitat extrafiscal declarada.

I finalment, podem comprovar que fou el TC – a través de la recurrent STC 37/1987 – l'encarregat de transformar les aparences extrafiscales d'aquest impost en un important precedent jurisprudencial que, entre d'altres, reconeixia i argumentava, sense embuts, l'efectiva extrafiscalitat d'aquest tribut.

En efecte, el TC desplega el seu raonament en favor del reconeixement del caràcter extrafiscal de l'IATI, en base a dos arguments:

- Per una banda, feia notar que la configuració de l'impost provoca que, en la mesura que s'aconsegueix la finalitat perseguida (*i.e.* el correcte aprofitament de les finques rústiques), minora la seva capacitat recaptatòria. En aquest sentit, podríem afegir que una baixa recaptació ha de ser interpretada en tant que èxit en la consecució de l'objectiu social pretès;
- I en segon lloc, al·ludeix precisament a l'existència de l'exempció al pagament del tribut a la que s'ha fet referència en línies anteriors. Una exempció que, des del meu punt de vista, accentua la voluntat exclusiva d'assolir la finalitat extrafiscal en qüestió.

En definitiva, l'alt tribunal acaba afirmant que *«la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles»* (F.J. 13, 4rt paràgraf)⁶⁸.

En conclusió, i per tot allò exposat, entenc que cap afirmar amb claredat que l'Impost andalús sobre Terres Infrautilitzades esdevé un tribut marcadament extrafiscal, la finalitat del qual troba el seu fonament constitucional en l'art. 33.2 CE, el qual determina que: *«La función social de estos derechos – referint-se al dret a la propietat privada i a l'herència – delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes»*. En altres paraules, observem, en aquest impost, de manera preeminent, una finalitat no fiscal de caire social.

⁶⁸ Vid. també, la STC 186/1993, de 7 de juny (F.J. 4.a), on el TC repeteix la mateix argumentació en relació amb l'Impost extremeny de deveses qualificades en deficient aprofitament (actualment suprimit).

4.2. Impost català sobre els habitatges buits.

El dret a l'habitatge contemplat en l'art. 47 de la CE és, segons declarà el Tribunal Constitucional en la seva STC 152/1988, de 20 de juliol, «*un mandato o directriz constitucional que ha de informar la actuación de todos los poderes públicos (art. 53 de la Constitución), en el ejercicio de sus respectivas competencias*» (F.J. 2, quart paràgraf). Així mateix, també l'Estatut d'Autonomia de Catalunya preveu – en el seu art. 26 – l'accés a l'habitatge digne, en tant que dret de naturalesa social, emplaçant als poders públics per tal de què estableixin les mesures adequades per garantir la seva efectivitat.

Partint d'aquest context, i tenint en compte – novament – que el dret a la propietat privada es troba limitat per la seva funció social (art. 33.2 CE), es creà el recent Impost català sobre els habitatges buits (ICHB, en endavant), per la Llei 14/2015, del 21 de juliol, de l'impost sobre els habitatges buits, i de modificació de normes tributàries i de la Llei 3/2012. Un tribut de naturalesa directa que, de conformitat amb el tenor literal de l'art. 1 de la seva norma reguladora, «*grava l'incompliment de la funció social de la propietat dels habitatges pel fet de romandre desocupats de manera permanent*».

Als efectes d'entendre ben bé la creació d'aquest nou impost, cal acudir al preàmbul de la Llei citada, en el qual, en síntesi, s'hi destaquen els següents extrems:

- La crisi econòmica que venim arrossegant ha derivat en importants dificultats per accedir a un habitatge o, fins i tot, per mantenir-lo;
- En l'actualitat, pel què respecta a la demanda immobiliària, impera la recerca de lloguers d'habitatge a un preu assequible;
- Tanmateix, concorre a Catalunya, simultàniament, un voluminós estoc d'habitatges desocupats (sense causa que ho justifiqui), que no s'ofereixen en el mercat immobiliari, perjudicant, d'aquest manera, el dret dels ciutadans a l'accés a l'habitatge .

D'acord amb aquestes circumstàncies, i fent ressò de les prioritàries polítiques d'actuació social de la Generalitat en aquest sentit, es justifica la creació de l'anomenat ICHB. Un impost, el fet imposable del qual constitueix «*la desocupació permanent d'un habitatge⁶⁹ durant més de dos anys sense causa justificada, per tal com aquesta desocupació afecta la funció social de la propietat de l'habitatge*» (art. 4 de la citada Llei 14/2015).

⁶⁹ La mateixa Llei reguladora de l'ICHB aporta la següent definició d'**habitatge**: «*edificació fixa destinada a la residència de persones físiques o emprada amb aquest fi, inclosos els espais i els serveis comuns de l'immoble en què està situada i els annexos que hi estan vinculats, si té acreditat el compliment de les condicions d'habitabilitat i compleix la funció social d'aportar a les persones que hi resideixen l'espai, les instal·lacions i els mitjans materials necessaris per a satisfer llurs necessitats personals ordinàries d'habitació*» (art. 5.a).

Vegem, a continuació, quines són les característiques estructurals que – des de la meua perspectiva – justifiquen i/o reforcen el caràcter finalista (*i.e.* extrafiscal) de l'ICHB:

En primer lloc, crida l'atenció la determinació del subjectes passius d'aquest impost. Concretament, en són contribuents:

- i Les persones jurídiques que siguin propietàries d'habitatges buits, sense que concorri una causa justificada, durant més de dos anys;
- ii I, també, aquelles persones jurídiques que siguin titulars d'un dret d'usdefruit, de superfície o de qualsevol altre dret real que atorgui la facultat d'explotar econòmicament els habitatges en qüestió.

En efecte, destaca el fet que es gravi a les persones jurídics en exclusiva, donant a pensar que l'impost en qüestió pretén estimular l'actuació d'aquells operadors que, normalment, gaudeixen d'una cartera d'immobles molt superior respecte les que poden posseir la gran majoria de persones físiques. Dit en altres paraules, la pressió fiscal que pot generar l'ICHB, sembla resultar més eficaç si és exercida contra les persones jurídiques, als efectes de promoure una major oferta de pisos desocupats.

En segon lloc, es presenta – també – com a dada rellevant, l'afectació que pateixen els ingressos que es derivin de l'aplicació d'aquest impost. En concret, la recaptació s'afecta al finançament d'actuacions emparades pels plans d'habitatge, prioritzant la destinació d'aquests recursos als municipis on s'hagin obtingut aquests ingressos. D'aquesta manera, es reforça la intencionalitat extrafiscal, de caire social (promoure el dret a l'accés a l'habitatge), que venim sustentant en relació amb aquest tribut.

Per altra banda, resulta il·lustratiu fer una aproximació a algunes de les “*causes justificades de desocupació*” que preveu la mateixa Llei 14/2015, en el seu art. 8. A títol d'exemple:

- Que l'habitatge desocupat s'hagi de rehabilitar (en atenció a la millora de les seves condicions de seguretat, funcionalitat, accessibilitat o eficiència energètica);
- O bé, que l'habitatge estigui ocupat il·legalment i el propietari ho pugui acreditar documentalment.

Observant aquestes causes de justificació, podem arribar fàcilment a la conclusió de que el què està gravant, realment, l'ICHB, no és la “mera desocupació” (*per se*), sinó només aquella que, per les circumstàncies que l'acompanyen, pugui entorpir el dret a l'accés a l'habitatge de manera injustificable.

Així mateix, convé fer al·lusió a vàries de les exempcions previstes, les quals permeten seguir amb la mateixa argumentació que sosté que aquest tribut revesteix un caràcter finalista, mancat d'aspiracions recaptatòries. Entre d'altres, resten exempts:

- les entitats inscrites al Registre d'entitats i establiments de serveis socials de Catalunya;
- els habitatges situats en zones d'escassa demanda acreditada (podem entendre, aquí, que no s'està produint un entorpiment significatiu envers el dret a l'accés a l'habitatge que pretén promoure l'ICHB);
- i els habitatges posats a disposició de programes socials d'habitatge

I, en darrer terme, la bonificació aplicable a la quota líquida de l'impost, relativa a aquells subjectes passius que destinen part de la seva cartera d'habitatges al lloguer assequible, acaba de completar l'argumentació que em permet afirmar que l'ICHB esdevé un tribut clarament extrafiscal, la finalitat del qual s'empara en l'art. 33.2 de la CE.

Amb tot, però, cal afegir que aquest impost ha estat suspès de manera cautelar pel TC – en aplicació de l'art. 30 de la LOTC – a conseqüència de l'admissió del recurs d'inconstitucionalitat, (amb data 28 d'abril de 2016), promogut pel President del Govern espanyol, per considerar que se superposa al fet imposable de l'Impost sobre Béns Immobles⁷⁰.

4.3. Impost madrileny sobre dipòsit de residus.

De la lectura de l'article 45 de la CE, cap afirmar – sense marge de dubte – que el medi ambient esdevé un bé jurídic constitucionalment protegit. En aquesta línia, el mateix precepte citat incorpora un doble mandat:

- per un costat, el deure de “tots” (*i.e.* de la col·lectivitat), de conservar-lo;
- i, per altra banda, emplaça als poders públics, (entre d'altres obligacions), a vetllar per la seva defensa i restauració.

En aquest mateix context, es volgué crear l'Impost madrileny sobre Dipòsit de Residus (IMDR, en endavant), per la *Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos*, el preàmbul de la qual pretén – en síntesi – donar èmfasi als següents extrems:

- i en primer lloc, fa al·lusió a la necessitat d'un esforç col·lectiu *«permanente y cotidiano»*, a fi d'evitar el deteriorament i degradació del medi ambient;
- ii així mateix, acte seguit, advoca en favor de l'ordenament tributari – i més concretament, en favor de la figura del tribut – com a instrument eficaç a tal efecte.

⁷⁰ Vid. Nota de Premsa 39/2016 del Tribunal Constitucional (amb data 3 de maig de 2016).

Malgrat tot, cal fer notar que, si bé és cert que la utilització del tribut amb finalitats extrafiscales de caire mediambiental es presenta com a un mecanisme d'actuació pública acceptable (i, de fet, existeix un gran nombre d'impostos autonòmics orientats a fins mediambientals), no totes les mesures que s'adopten dins d'aquest marc resulten ser idònies, lògiques o adequades. Així doncs, caldrà esbrinar – en la línies que segueixen – si, efectivament, l'IMDR conté tots els factors per poder materialitzar la finalitat extrafiscal que es predica (en tant que objecte primordial d'aquest impost), o si, per contra, manca d'elements necessaris en pro de la coherència i adequació respecte els objectius declarats.

Concretament, la citada *Ley 6/2003, de 20 de marzo*, ens presenta a l'IMDR – en el seu art. 1 – com a un impost indirecte i de naturalesa real que grava el dipòsit de residus «*con la finalidad de proteger el medio ambiente*». Així mateix, pel què fa al seu fet imposable, l'art. 4 de la mateixa norma, ens indica que grava «*el depósito en tierra de residuos*» i, en particular:

- a) L'entrega de residus en abocadors (siguin públics o privats);
- b) I l'abandonament de residus en llocs que no estiguin autoritzats «*por la normativa sobre residuos de la Comunidad de Madrid*».

D'altra banda, es determina com a subjectes passius – a títol de contribuents – a les persones físiques o jurídiques i als ens sense personalitat jurídica que dugui a terme qualsevol de les conductes descrites en el fet imposable de l'impost.

Vegem, en primera instància – i seguint les aportacions de FERNÁNDEZ ORTE⁷¹ – quins són els diferents elements estructurals que, *prima facie*, corroboren l'argument mediambiental al·legat en la creació de l'IMDR:

En primer lloc, de la descripció del seu fet imposable, comprovem que – entre d'altres comportaments – s'està gravant, com hem anticipat, l'abandonament de residus en llocs no autoritzats. Una circumstància que, a primer vista, podríem considerar com a una mesura aparentment adequada per tal de desincentivar aquest tipus de pràctiques nocives per l'entorn natural.

En segon lloc, també se'ns presenta com a element positiu, la no-subjecció del dipòsit i emmagatzematge de residus que tinguin per finalitat la seva reutilització, reciclatge o valorització. No obstant això, convé afegir que si que se subjecta a l'IMDR el dipòsit i l'entrega del rebuig que resulti de dur a terme aquests processos de reutilització, reciclatge o valoració (art. 5.c de la citada *Ley 6/2003, de 20 de marzo*); un fet que condueix a qüestionar-se si, veritablement, aquest supòsit de no-subjectiu té algun potencial per estimular aquest tipus de

⁷¹ Vid. FERNÁNDEZ ORTE, J. (2006): *La tributación medioambiental: teoría y práctica*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., pàg. 252.

pràctiques més respectuoses amb el medi ambient. Al meu entendre, en aquest cas, el què s'intenta premiar (o incentivar) per un costat, s'acaba penalitzant (o desestimulant) per un altre.

En tercer lloc, d'entre les exempcions contemplades de l'IMDR, en destaca una que sembla tendent a promoure la pràctica d'una determinada forma de gestió dels residus més favorable pel medi ambient. En concret, ens referim a l'exempció relativa a: «*la entrega de residuos procedentes de la valorización energética de residuos urbanos*» (art. 6.1.b de la mateixa *Ley 6/2003, de 20 de marzo*).

I, en darrer lloc, cal fer al·lusió als diferents tipus de gravamen que s'estableixen, en funció de la naturalesa, més o menys nociva, dels residus entregats o abandonats. És a dir, que l'IMDR grava amb major intensitat el dipòsit de residus qualificats de “perillosos” (8€/tona), que el de residus considerats “no-perillosos” (5€/tona).

Fins aquí, podem concloure que l'estructura d'aquest impost reuneix alguns elements que, de manera aïllada, poden arribar a contribuir – tot i que de manera poc clara – a la finalitat extrafiscal declarada: *i.e.* protegir el medi ambient.

Ara bé, als efectes de considerar un impost pròpiament extrafiscal en matèria mediambiental (és a dir, a l'empara de l'art. 45.1 CE), el TC determina que el tribut en qüestió s'ha de dirigir a la consecució d'alguna de les següents alternatives:

- a) O bé, a dissuadir al contribuent de l'incompliment d'una obligació (entenent-se, en aquest cas, el deure de conservació del medi ambient que consagra el citat article 45.1 de la CE);
- b) O bé, a incentivar actuacions protectores del medi ambient⁷².

Pel què fa a dites exigències, i a la llum de les consideracions que fins aquí han estat exposades, correspon introduir les següents apreciacions:

Pel què respecte a la primera de les alternatives presentades pel TC, cap entendre que l'IMDR, no tant sols no és capaç de dissuadir al contribuent de la pràctica d'actuacions contràries a l'art. 45.1 CE (donada la inevitable quotidianitat que caracteritza la generació diària de residus en el món contemporani), sinó que, fins i tot, podria arribar a incentivar l'abocament de residus: en zones no destinades a tal efecte o, de manera més lògica, en abocadors o instal·lacions on no s'hagi de pagar pel dipòsit dels mateixos⁷³.

⁷² Vid. STC 289/2000, de 30 de novembre, (F.J. 5).

⁷³ Vid. FERNÁNDEZ ORTE, J. (2006): *Op. Cit.*, pàg. 252.

D'altra banda, en relació amb la segona alternativa estipulada pel TC, cal apuntar dues consideracions rellevants:

- i Pel què fa al tema de la destinació dels ingressos obtinguts, si bé és cert que l'afectació d'aquests no és un requisit *sine quo non* per considerar la naturalesa extrafiscal d'un impost, la realitat és que no ajuda a considerar dita naturalesa el fet de que la recaptació de l'IMDR no es trobi afectada a la promoció d'algun tipus d'actuació pública tendent a la protecció o reparació del medi ambient;
- ii Per altra banda, l'únic element que, *a priori*, podríem estimar com a promotor d'actuacions més respectuoses pel medi ambient, (és a dir, el comentat supòsit de no-subjecció dels residus destinats a la seva reutilització, reciclatge o valorització), sembla perdre tot el seu efecte des del moment que es fa tributar el rebuig que resulti d'aquest tipus d'actuacions.

En definitiva, caldria tornar a citar la diferenciació doctrinària – de la mà d'ALONSO GONZÁLEZ – que distingeix entre fins extrafisicals i efectes extrafisicals:

«si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea que porque su finalidad sea recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene trascendencia extrafiscal, ese tributo no será realmente un tributo extrafiscal»⁷⁴.

Així doncs, i a mode de conclusió, procedeix afirmar que, malgrat la regulació de l'IMDR inclogui alguns elements que – tot i que, de manera poc clara – puguin revestir transcendència extrafiscal en matèria mediambiental, no ens trobem davant d'un veritable impost extrafiscal.

A títol personal, entenc que el què realment s'està gravant és la producció de residus, un fenomen que – tal i com he avançat – s'esdevé diàriament, d'una manera inevitable i, del qual sembla que la Comunitat de Madrid n'ha volgut extreure profit recaptatori.

Tanmateix, sembla acceptable considerar que la reparació dels perjudicis mediambientals que genera aquesta producció i dipòsit de residus podria articular-se a través d'altres mecanismes o actuacions alienes a l'instrument tributari. O, fins i tot fent ús de la figura de l'impost, semblaria més lògic i coherent gravar fets imposables més pertorbadors i nocius o, si més no, conductes respecte les quals el contribuent tingui un capacitat correctora real i viable.

⁷⁴ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): *Op. Cit.*, pàg. 22.

4.4. Impost andalús sobre les bosses de plàstic d'un sol ús.

D'entre les diferents mesures que van ser presentades en el transcurs del *Debate sobre el Estado de la Comunidad de Andalucía*, dut a terme l'abril de 2010, fou rellevant la creació del *Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un solo uso en Andalucía*⁷⁵ (IBPSUA, en endavant).

Més concretament, el tribut que ens ocupa en aquest apartat, va ser introduït – de manera provisional – pel *Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad* i, en l'actualitat es troba regulat en l'article 7 de la Llei 11/2010, de 3 de desembre⁷⁶, d'igual denominació que el Decret-Llei citat.

L'IBPSUA fou concebut com un impost indirecte i de naturalesa real, l'objectiu del qual se centrava en intentar disminuir la utilització, per part dels consumidors, de les bosses de plàstic no reutilitzables, a fi de minorar la contaminació mediambiental que generen.

Amb tot, però, cal posar de manifest que Andalusia no va ser la primera Comunitat Autònoma en contemplar la imposició d'aquests elements de transport tan quotidians. La realitat és que el debat sobre aquesta temàtica va ser iniciat a Catalunya, arrel de la Disposició Addicional cinquena de la Llei 16/2008, de 23 de desembre, de mesures fiscals i financeres, la qual ordenava al Govern de la Generalitat l'adopció de mesures «*per substituir la distribució gratuïta de bosses de plàstic de nanses al consumidor final*», per un sistema més adequat. A tal efecte es constituí una comissió – el febrer de 2009 – que, entre d'altres propostes, considerava adequada la creació d'un impost mediambiental encaminat a dissuadir als consumidors de l'ús d'aquest tipus de bosses. Un impost que, malgrat tot, no va ser implantat finalment.

Així mateix, cap al·ludir, per analogia, a la posterior creació de l'Impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús de la Comunitat de Cantàbria, a través de la Llei 11/2010, de 23 de desembre, de mesures fiscals i de contingut financer. Dit impost, no obstant, va ser derogat – amb efectes des del 31 de desembre del 2011 – per la Llei 5/2011, de 29 de desembre, de mesures fiscals i administratives (Disposició Derogatòria segona).

Entrant en detall, pel què respecta a les concretes raons que motivaren la implantació de l'IBPSUA, les escasses – i pràcticament nul·les – explicacions contingudes a les respectives Exposicions de Motius del Decret-Llei 4/2010 i de la Llei 11/2010, ens obliguen a recórrer a les aportacions de la doctrina.

⁷⁵ Vid. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a J. (2011): *Análisis de la Protección Tributaria del Medio Ambiente: Especial Referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., pàg. 150.

⁷⁶ La Disposició Final Tercera d'aquesta Llei post-posava l'entrada en vigor de l'IBPSUA al dia 1 de maig de 2011, generant un període de *vacatio legis* considerable.

En concret, RAMOS PRIETO fa al·lusió a dues categories d'objectius pretesos en la creació d'aquest tribut andalús:

- a) En primer lloc, es refereix – tot i que de manera breu i quasi irrellevant – a un “*objetivo de política económica*”, sustentant-se en el fet de què la creació de l'IBPSUA s'esdevingué en el context d'un conjunt de mesures fiscals enfocades a combatre «*los efectos económicos negativos que la crisis económica y financiera está generando sobre la Hacienda de la Comunidad Autónoma*»⁷⁷. De totes maneres, i seguint el mateix criteri que aquest autor, cal fer notar l'escassa capacitat real d'aquest impost de contribuir a la plasmació d'aquests objectius, donades les seves escasses previsions recaptatòries. D'aquesta manera, resulta plausible deduir, *prima facie*, que la intenció principal del legislador andalús no era crear un nou instrument d'obtenció d'ingressos.

- b) En segon lloc – i amb major detall – se centra en analitzar l'objectiu de política mediambiental, sota l'entranyable títol anomenat «*la cruzada contra las bolsas de plástico no reutilizables*». En aquest sentit, retornant a les citades Exposicions de Motius, posa en relleu l'especial interès del Govern de la Comunitat Autònoma d'Andalusia «*en la desincentivación de prácticas especialmente poco respetuosas con la protección del medio ambiente*». Un interès que, a la llum de les aportacions d'aquest autor, es pot connectar fàcilment amb la implantació de l'IBPSUA, a fi de reduir els efectes nocius que provoca la utilització massiva de les bosses de plàstic no reutilitzables.

Entrem a analitzar, a continuació, si l'estructura del tribut del què venim parlant es correspon, veritablement, amb el caràcter finalista declarat per la norma que el regula (*i.e.* «*minorar la contaminación que generan – les bosses de plàstic d'un sol ús – y contribuir a la protección del medio ambiente*»). En altres paraules, vegem si, realment, es tracta d'un impost pròpiament extrafiscal.

La citada Llei 11/2010, de 3 de desembre, determina com a fet imposable de l'IBPSUA «*el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial*» (art. 7.3). Cal notar, doncs, que la norma tributària en qüestió no grava el consum directe d'aquest producte, sinó el seu subministrament. Aquesta circumstància podria generar, *a priori*, incerteses sobre el potencial desincentivador de l'impost, pel què al consumidor final respecte. És a dir, cabria qüestionar-se, a primera vista, si la conducta del consumidor que adquireix dites bosses es podria veure realment influïda per l'IBPSUA. Dubtes que es dissipen ràpidament si

⁷⁷ RAMOS PRIETO, J (2012): «El Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (IBPSU) de Andalucía» en *Noticias de la Unión Europea* n°327, pàg. 108.

ens fixem en el deure ineludible de l'empresari – subjecte passiu d'aquest tribut – relatiu a repercutir la totalitat de la quota tributària als consumidors, quedant aquests últims obligats a suportar-la. I, per si dita circumstància no fos suficient, l'art. 7.12 de la mateixa Llei 11/2010 – en el seu apartat segon – afegeix que l'import d'aquesta quota tributària s'haurà d'especificar en la corresponent factura o rebut en tant que concepte independent, havent, a demés, d'indicar el nombre de bosses de plàstic d'un sol ús entregades al client.

Fins aquí, podem comprovar que, si més no, el destinatari final de les bosses, el consum de les quals es pretén reduir, disposa (o hauria de disposar, per llei), d'una determinada informació econòmica que li permet, almenys, prendre consciència del cost que li suposa l'adquisició d'aquest producte cada cop que va a comprar.

Per altra banda, val la pena que ens centrem en l'anàlisi d'algunes de les exempcions previstes per aquest impost. En concret, des del meu punt de vista, emfatitzen l'objectiu extrafiscal declarat les següents:

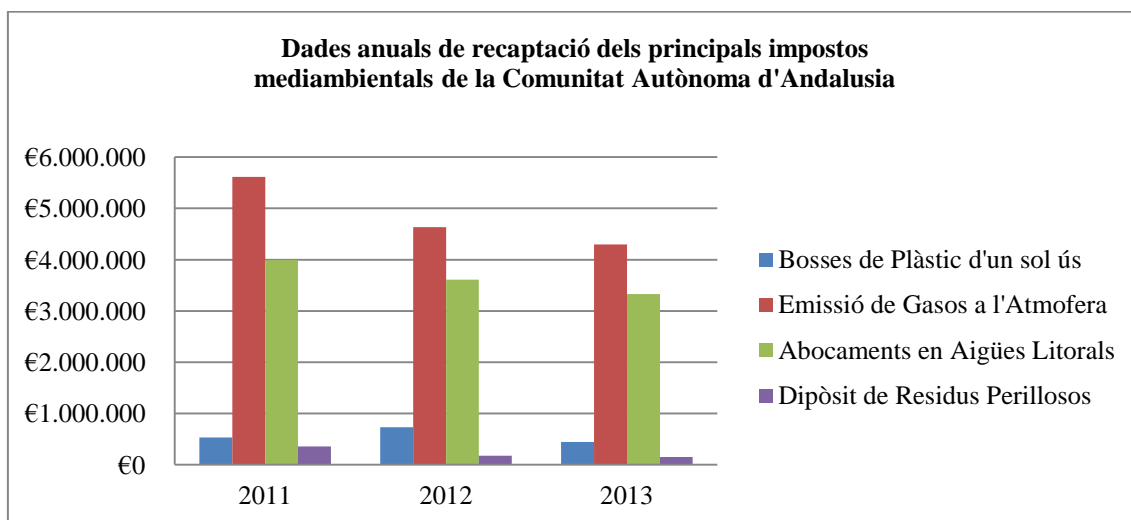
- i Per una banda, l'exempció relativa a les bosses de plàstic concebudes o dissenyades per a la seva reutilització. En aquest sentit, malgrat RAMOS PRIETO considera – encertadament – que caldria haver-ho regulat com un supòsit de no-subjecció⁷⁸, personalment entenc, tanmateix, que la incorporació d'aquesta exempció reforça, a propòsit, la voluntat del legislador encaminada a promoure altres elements de transport més respectuosos amb l'entorn natural. En altres paraules, és possible que, en termes lògics, les bosses de plàstic reutilitzables – *i.e.* aquelles amb un disseny més resistent i durador – no s'inclourien, *per se*, en l'àmbit del fet imposable, però la seva menció, al meu entendre, emfatitza la finalitat mediambiental d'aquest impost.
- ii I, en darrer terme, l'exempció relativa a les bosses de plàstic biodegradables. Novament – i aquesta vegada d'una manera més adequada – el legislador incentiva la utilització d'una opció que s'entén menys contaminant, reforçant, d'aquesta manera, la vocació mediambiental d'aquest tribut.

Així mateix, resulta il·lustrativa, també, la quantificació de la quota tributària de l'IBPSUA. Partim, en primer lloc, d'una base imposable no monetària que s'expressa en «*el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por los sujetos pasivos durante el periodo impositivo*» (art. 6 de la mateixa Llei 11/2010). A demés, pel què fa al tipus de gravamen, s'atribueix un import fix de 5 cèntims per bossa durant l'actual exercici 2016, arribant-se a duplicar de cares al següent exercici (10 cèntims per bossa subministrada en l'exercici 2017).

⁷⁸ *Ibidem.*, pàg. 119.

Una quantitat que supera el valor real del producte que s'està gravant i que, en conseqüència, té la capacitat d'influir en els hàbits dels consumidors que, conscients de l'antiga gratuïtat d'aquest tipus de bosses, poden optar, raonablement, per altres vies de transport menys contaminants.

I, en darrer terme, cap fer menció – tal i com s'ha avançat – a la limitada capacitat recaptatòria de l'IBPSUA en relació amb d'altres impostos propis de la Comunitat Autònoma d'Andalusia. A tal efecte, pot resultar il·lustratiu fer una comparació de les estadístiques de recaptació dels principals impostos mediambientals andalusos:



* Font: elaboració pròpia a partir de les dades de la *Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta d'Andalusia*⁷⁹.

Tal i com pot apreciar-se, els ingressos obtinguts per l'IBPSUA se situen molt per sota d'altres impostos mediambientals d'aquesta Comunitat – com ara l'Impost sobre Emissió de Gasos a l'Atmosfera o l'Impost sobre Abocaments en Aigües Litorals –, superant, tan sols, la recaptació de l'Impost sobre Dipòsit de Residus Perillosos. A més, cal afegir que els ingressos del tribut que venim analitzant suposaren un percentatge molt reduït respecte la recaptació total de les diferents figures tributàries pròpies d'Andalusia. En concret, només el 0,12% l'any 2011, el 0,16% l'any 2012 i, finalment, el 0,07% l'any 2013 del total recaptat dels seus tributs propis⁸⁰.

En definitiva, de la valoració del conjunt d'aquestes dades, juntament amb l'argumentació que les ha precedit, cap concloure que l'IBPSUA es defineix com un impost de caràcter extrafiscal que, lluny de gaudir d'una capacitat recaptatòria significativa, va ser creat per a la persecució d'una finalitat constitucional de caire mediambiental (circumscribida en l'art. 45 de la CE): *i.e.* disminuir la contaminació que genera l'ús massiu de les bosses de plàstic no reutilitzable.

⁷⁹ <http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/estadisticas/estadisticas.htm>

⁸⁰ *Vid. Ibídem.*

4.5. Impost català sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques.

L'impost que ens ocupa en aquest darrer apartat, fou creat – poc més d'un any ençà – per la Llei 15/2014, del 4 de desembre, de l'impost sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques i de foment del sector audiovisual i la difusió cultural digital. En endavant, per qüestions estrictament pragmàtiques, ens referirem a dit tribut a través d'aquestes sigles: IPCPSCE.

El Preàmbul de la norma citada ens presenta aquest impost «*com a tribut finalista*», l'objectiu del qual es basa en dotar certs fons de naturalesa cultural. En concret:

- i Per un costat, diversos fons – creats per l'art. 29 de la Llei 20/2010, de 7 de juliol, del cinema – amb l'objecte de fomentar la indústria cinematogràfica i audiovisual de Catalunya.
- ii I, per l'altra, el *Fons per al foment de la difusió cultural digital* – creat per la mateixa Llei que crea l'IPCPSCE – el qual té per finalitat «*fomentar la creació de continguts culturals digitals i fer-los accessibles al públic*».

Acte seguit, continua l'exposició de motius fent ressò dels efectes negatius que la situació de crisi econòmica ha provocat: a la indústria cultural, per una banda, i als ingressos de l'Administració de la Generalitat de Catalunya (que, segons s'apunta, s'han vist minvats), per l'altra. I, en aquesta línia, se'ns descriu l'IPCPSCE com una font d'ingressos addicional «*que ha de permetre dotar aquests fons en funció de les necessitats estratègiques determinades, per a impulsar la indústria cinematogràfica i audiovisual*».

Així mateix, malgrat s'eludeix qualsevol referència a la norma constitucional, el cert és que la creació d'aquest impost podria emmarcar-se – *prima facie* – en el context de l'art. 44.1 de la CE, el qual estipula que: «*Los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho*».

Vegem, a continuació, si l'impost del què venim parlant reuneix les característiques estructurals per justificar la naturalesa extrafiscal, de caire cultural, que la seva norma reguladora predica.

En concret, l'IPCPSCE grava «*la disponibilitat del servei d'accés a continguts existents en xarxes de comunicacions electròniques, per mitjà de la contractació amb un operador de serveis*⁸¹ (...), *amb independència de la modalitat d'accés al servei*». Un fet imposable llarg, complex i difús, que – en síntesis – sembla gravar, realment, la pròpia prestació d'aquests

⁸¹ L'art. 3.2 de la Llei de l'IPCPSCE entén per “operador de serveis”: «*les persones físiques o jurídiques inscrites en el Registre d'operadors de xarxes i de serveis de comunicacions electròniques, dependent de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, que presten aquest servei a Catalunya*».

serveis de comunicació electrònica. De fet, aquesta és la opinió jurídica de l'Advocat de l'Estat, que considera que aquest impost esdevé inconstitucional – de conformitat amb l'art. 6.2 de la LOFCA – perquè, segons apunta, grava el mateix fet imposable que l'Impost estatal sobre el Valor Afegit (IVA). Així consta en la interlocutòria del TC 196/2015, de 18 novembre, a través de la qual l'alt tribunal aixecà la suspensió cautelar de l'IPCPSCE (que s'havia produït – amb data 10 de setembre de 2015 – a raó de la interposició d'un recurs d'inconstitucionalitat promogut pel President del Govern espanyol).

Aquesta mateixa argumentació sembla prendre força si fem una aproximació als supòsits que, de manera expressa, es determinen subjectes a l'impost que ens ocupa (art. 4 de la Llei 15/2014, del 4 de desembre). En concret, se subjecta a aquest tribut *«els serveis d'accés a continguts en xarxes de comunicacions electròniques següents»*:

- a) *«Els que estan vinculats o associats a la contractació de la telefonia fixa d'un immoble»* (situat a Catalunya, és clar);
- b) *«Els que es duen a terme per mitjà d'un dispositiu mòbil que permeti l'accés a continguts existents en xarxes de comunicacions electròniques des de diferents localitzacions, si els usuaris que contracten aquest servei tenen la residència habitual a Catalunya»*.

Fins aquí, coincideixo amb les al·legacions de l'Advocat de l'Estat, en tant que afirma que el què veritablement està gravant l'IPCPSCE és la prestació de serveis de telecomunicació, així com també la prestació de serveis per via electrònica (solapant-se amb les estipulacions de l'art. 69.3 – apartats 3r i 4rt – de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*).

Pel què fa als obligats tributaris, són subjectes passius d'aquest impost:

- A títol de contribuents, les persones (físiques o jurídiques) i les entitats sense personalitat jurídica que tinguin contractat un servei d'accés a xarxes de continguts electrònics;
- I, a títol de substitut del contribuent, la persona (física o jurídica) prestadora d'aquest tipus de servei, no podent aquesta repercutir la quota de l'impost al contribuent.

Així doncs, centrant-nos concretament en la finalitat extrafiscal pretesa, podem aportar una primera conclusió:

Si veritablement l'objectiu de l'IPCPSCE és – per una part – promoure un millor accés ciutadà a tot tipus de continguts digitals de naturalesa cultural, el cert és que no sembla una actuació massa coherent i encaminada a tal fi, el fet de gravar *«la disponibilitat del servei d'accés a*

continguts» d'aquest tipus. D'aquesta manera, no sembla descabellat pensar que s'està generant, precisament, l'efecte contrari: concretament, augmentant el cost que suposa la prestació d'aquests serveis, obligant als *operadors de serveis* – donat que no cap repercutir l'impost al contribuent – a apujar la quantia de les quotes del servei en sí. Des d'aquesta òptica, l'IPCPSCE es presenta com a una mesura notablement desencertada.

Per altra banda, ens quedaria analitzar la presumpte vessant promotora de l'impost, a través de la seva afectació als fons culturals que hem comentat amb anterioritat. Al respecte, però, cal apuntar abans un criteri jurisprudencial altament rellevant. Concretament, tal i com afirmà el TC – en la STC 179/2006, de 13 de juny – *«la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios – y no precisamente el más importante – a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal»* (F.J. 10).

Tal i com hem avançat, la recaptació de l'IPCPSCE s'afecta a nodrir diferents fons de naturalesa cultural, la regulació dels quals es compren en el Decret 121/2015, de 23 de juny, dels fons a què es destina l'impost sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques. D'aquesta norma – art. 2 – crida l'atenció la poca concreció relativa als imports concrets, procedents de l'IPCPSCE, que s'acabaran destinant a dits fons; a títol d'exemple:

- i *«Un mínim del 50% al Fons per al foment de la producció d'obres cinematogràfiques i audiovisuals»;*
- ii *«Un mínim del 5% al Fons per al foment de la competitivitat empresarial»;*
- iii *«Un mínim del 5% a dotar el Fons per al foment de la difusió cultural digital», etc.*

A demés, tal i com encertadament apunta MENÉNDEZ MORENO⁸², *«ninguno de los preceptos de la citada Ley – referint-se a la Llei 15/2014, de 4 de desembre, de l'IPCPSCE – establece de manera inequívoca que todo lo recaudado por esta nueva figura impositiva vaya a destinarse a la pregonada finalidad cultural»*.

En definitiva, heus aquí un altre exemple de l'enginy del legislador autonòmic per intentar esquivar les limitacions financeres que imposa la LOFCA, sota el paraigües d'una finalitat extrafiscal que, en realitat, no es dóna. Caldrà esperar, a demés, el pronunciament definitiu del Tribunal Constitucional per saber si es considera, efectivament, que s'ha produït un supòsit de doble imposició a la llum de l'art. 6.2 d'aquesta mateixa Llei Orgànica.

⁸² *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, A (2015): «El contribuyente virtual de la Ley 15/2014, de 4 de diciembre, de la generalidad de Cataluña, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas» en *Revista Quincena fiscal*, nº4, pàgs. 11 a 18.

5. Conclusions.

Del conjunt d'aportacions incloses en aquest breu estudi sobre l'extrafiscalitat tributària i la seva aplicació pràctica, se'n poden derivar una sèrie de conclusions: algunes – tal i com es veurà – de caràcter més genèric, i d'altres, segurament més concretes i específiques en relació amb el tema central que s'ha tractat. Tot seguit procuraré sintetitzar-les totes elles, començant per les apreciacions més generals, seguit d'altres de caràcter més nuclear, amb l'objecte últim d'aportar una valoració personal sobre el paper del legislador autonòmic en la utilització d'aquesta eina.

En primer lloc, cal recordar que hem presentat el fenomen de l'extrafiscalitat tributària com a un mecanisme que situa a l'ordenament tributari en una posició susceptible de perseguir, amb èxit, tota mena d'objectius constitucionals d'interès comú. Una posició que, en definitiva, va molt més enllà de les pretensions relacionades amb l'obtenció d'ingressos públics per mitjà dels tributs.

Parlem, no obstant, d'un mecanisme que no troba cap tipus de reconeixement exprés en el marc de la nostra norma suprema. En efecte, tal i com he afirmat reiterades vegades, aquest va ser admès – explícitament – al nostre ordenament jurídic a través de la STC 37/1987, de 26 de març, en la qual el Tribunal Constitucional afirmava, en essència, que la funció extrafiscal del sistema tributari pot derivar-se dels mateixos preceptes de la Constitució en què s'estableixen principis rectors de política social i econòmica. En definitiva, el que estava fent l'alt tribunal era esmenar la manca de previsió expressa, fent una interpretació extensiva de les facultats que cap derivar de la norma constitucional.

Fins aquí, comptem amb prou informació per poder formular la primera conclusió, essent aquesta de caràcter genèric: la Constitució de 1978 – vigent en l'actualitat – presenta unes característiques estructurals que donen peu a interpretar, jurídicament, l'admissibilitat de nous fenòmens que no van ser contemplats pel constituent, si més no, d'una manera directa. En aquest sentit, entenc coherent concloure que la interpretació favorable a la constitucionalitat de l'extrafiscalitat tributària, és una prova real de la capacitat de la nostra Carta Magna per adaptar-se a nous models de gestió i promoció de l'interès general de tots els ciutadans espanyols.

Tanmateix, l'acceptació d'aquestes noves facultats d'intervenció de l'Administració no pot revestir – com és lògic – un caràcter il·limitat i descontrolat. O, dit en altres paraules, no resultaria comprensible dotar als poders públics de prerrogatives desproporcionades sota un lema maquiavèl·lic que vindria a sostenir que “*el fin justifica los medios*”.

Així doncs, pel cas que ens ocupa, cal tornar a posar en relleu la importància d'articular la utilització extrafiscal del tribut – i més concretament, pel que a nosaltres ens interessa, de l'impost – de conformitat amb una sèrie de factors delimitadors:

- i Per una banda, hem analitzat la compatibilitat d'aquest fenomen amb els principis de justícia tributària, compresos en l'art. 31.1 de la CE, en vistes del seu caràcter vinculant, orientador i inspirador de l'actuació del poder tributari. En aquest sentit, hem pogut comprovar que la utilització del tribut amb fins extrafisicals obliga, en ocasions, a flexibilitzar – fins a un cert grau – l'aplicació dels citats principis. Així, per exemple, resulten acceptables determinades exempcions tributàries que – de manera proporcionada i justificada – prenguin com a fonament, no la capacitat econòmica de l'obligat tributari, sinó la consecució d'un determinat objectiu extrafiscal. Tanmateix, des de l'altra cara de la moneda, no cabrà – en cap cas – prescindir totalment d'aquests criteris rectoris, no podent, per exemple, gravar una manifestació de riquesa inexistent. Tot i així, pel què respecte al llinar de tolerància en aquests supòsits, cal fer notar que, en termes generals, ens trobem mancats de criteris estàndards, fet pel qual caldrà analitzar, casuísticament, si la lesió patida per aquests principis resulta acceptable.
- ii Altrament, s'ha fet menció a la necessitat d'observar les limitacions que imposa la LOFCA a l'hora de crear – també – tributs amb finalitats extrafisicals. En aquesta tessitura, hem pogut comprovar els diferents graus de prohibició de la doble imposició:
 - a) Per un costat, el tribut autonòmic no pot gravar fets imposables que ja es trobin gravats per l'Estat;
 - b) I per l'altre, en el marc d'un context molt més restrictiu, tampoc cabrà que l'ordenament tributari de les autonomies gravi matèries imposables reservades a les Corporacions Locals, (salvant les excepcions que ja han estat comentades).
- iii I, en darrer terme, s'ha fet al·lusió al requisit que exigeix ostentar la doble competència. És a dir, que per la creació d'un tribut autonòmic de caràcter extrafiscal serà necessari, a banda d'ostentar la potestat tributària (tal i com determina l'art. 6.1 de la LOFCA), que la Comunitat Autònoma en qüestió posseeixi la competència específica sobre la qual versa la finalitat extrafiscal que pretén perseguir. En cas contrari, podríem parlar d'una intromissió en l'àmbit de les competències exclusives de l'Estat (art. 149.1 CE).

A demés, tal i com s'ha insistit en la darrera part d'aquest treball, la regulació de l'impost extrafiscal haurà de presentar unes característiques que condueixin a ratificar la seva idoneïtat per materialitzar la finalitat extrarecaptatòria que es predica. A tal efecte, cal apuntar que ni la doctrina ni la jurisprudència han aconseguit delimitar uns criteris que, de manera inequívoca, permetin corroborar la naturalesa extrafiscal d'un tribut. En aquest sentit, tornarà a ser necessari obrar les valoracions i conclusions pertinents a la llum de cada cas concret, amb el risc de pecar d'excés de subjectivitat. No obstant això, podem sintetitzar dues consideracions rellevants que ja han estat objecte de comentari:

- a) En primer lloc, caldrà distingir entre aquell tribut que, veritablement, ostenta “fins extrafiscales”, d'aquell altre que tan sols es capaç de produir certs “efectes extrafiscales”. En aquest sentit, només la primera de les categories comentades serà digne d'ésser considerat com a tribut pròpiament extrafiscal, és a dir, amb finalitats preeminentment alienes a l'obtenció d'ingressos públics;
- b) I, per altra banda, retornant als indicis que poden apuntar a la concurrència d'un autèntic tribut extrafiscal, hem tingut la oportunitat de tractar el tema de l'afectació de la recaptació obtinguda a través de l'impost presumptament extrafiscal. En aquest sentit, convé apuntar una doble conclusió: *i.e.* que ni l'afectació dels ingressos a la finalitat pretesa és garantia absoluta de trobar-nos davant un impost clarament extrafiscal⁸³, ni tampoc aquesta afectació és un requisit *sine qua non* per poder considerar dita naturalesa extrarecaptatòria.

Amb tot, tal i com anticipava, caldrà analitzar cada impost per separat a fi d'esbrinar si, del conjunt de la seva estructura normativa, cap considerar-lo una figura adequada per a la consecució de la finalitat constitucional (ambiental, social, cultural o d'una altra índole) de la qual el legislador en fa gala.

I, finalment, és precisament la figura del legislador autonòmic – entenent, novament, que el gran gruix de la utilització extrafiscal dels tributs es dona en seu autonòmica – l'objecte principal de la darrera conclusió d'aquest treball, a títol de valoració personal.

Tal i com hem pogut comprovar en els darrers apartats, la figura de l'impost es presenta, en ocasions, com una de les vies possibles per tal d'intentar modificar l'entorn del contribuent sota la bandera de l'interès comú. Així doncs, després del corresponent anàlisi jurídic, he arribat a considerar – intentant, en la mesura del possible, aportar dades objectives – que tributs autonòmics, com ara l'Impost català sobre Habitatges Buits o l'Impost andalús sobre les Bosses

⁸³ Tal i com reconegué el TC en la seva STC 179/2006, de 13 de juny (F.J. 10).

de Plàstic d'un Sol Ús, no només han estat concebuts en pro de la finalitat extrafiscal que el legislador declara en les seves normes reguladores (social i mediambiental, respectivament), sinó que resulten ser vehicles coherents i adequats a tal efecte. En altres paraules, sembla quedar justificada una finalitat constitucional que permet desvincular dites figures dels instruments tributaris purament recaptatoris.

Malauradament, però, aquesta idoneïtat de la què parlem no sembla presentar-se en tots i cadascun dels impostos autonòmics que han estat analitzats en aquest estudi. Concretament, tributs com l'Impost madrileny sobre Dipòsit de Residus, o com l'Impost català de caràcter presumptament cultural (que ha estat desgranat en el darrer apartat), constitueixen – a la llum d'una reflexió personal – exemples d'un tipus d'utilització enganyosa o desvirtuada del què cap entendre, realment, per extrafiscalitat tributària.

Dit d'una altra forma, el legislador autonòmic sembla haver trobat en aquest “nou” fenomen tributari, una alternativa viable per – a través d'implementar impostos merament fiscals, maquillats d'una finalitat extrafiscal inexistente – donar curs a l'enginy per esquivar les limitacions financeres a les què les Comunitats Autònomes es veuen sotmeses.

Potser (i només potser), la millor solució a aquest greu problema seria replantejar-se, seriosament, un canvi substancial en el model de finançament de les autonomies, que faci innecessàries tantes peripècies legislatives per obtenir recursos públics.

Permetin-me, però, insistir: només potser.

6. Bibliografía.

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M. (2001): *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial. Universidad del País Vasco.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons.

BARRERA DE IRIMO, A. (1959): «Revisión de la teoría de la parafiscalidad» en *VII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, pàg. 10.

BERLIRI, L.V. (1986): *El impuesto justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CASADO OLLERO, G (1991): «Los fines no fiscales de los tributos» en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 41, nº213, pàgs. 455 a 512.

CAZORLA PRIETO, L.M. (1980): «Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico» en *Revista de Derecho Público*, nº 80-81, pàg. 525.

CORRAL GUERRERO, L. (1989): «Derecho financiero y derecho natural» en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, nº201, pàgs. 661-702.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1965): «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica» en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº60, pàg. 1.014.

DOPAZO FRAGUÍO, P. (2001): «Los tributos de carácter parafiscal: la nueva ecotasa balear» en *Derecho y medio ambiente: Revista jurídica para el desarrollo sostenible*, Vol. 2, nº 7, pàgs. 9 a 30.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A., MASBERNAT, P. (2013): «La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: aportaciones para un debate» en *Estudios constitucionales: Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº. 2, 2013, pàg. 498.

FERNÁNDEZ ORTE, J. (2006): *La tributación medioambiental: teoría y práctica*. Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A.

GALLEGO PERAGÓN, J.M. (2003): *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a J. (2011): *Análisis de la Protección Tributaria del Medio Ambiente: Especial Referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.

HERRERA MOLINA, P.M. (2000): *Derecho Tributario ambiental. La introducción del interés medioambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons/Ministerio del Medio Ambiente.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (1980): «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria» en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario* pàg. 158.

MARTÍN DELGADO, J.M. (1981): «El control constitucional del principio de capacidad económica» en *El Tribunal Constitucional*. Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, pàgs. 16 a 17.

MASBERNAT, P. (2010): «El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España» en *Revista Ius et Praxis*, Vol. 16, nº 1, pàg. 310.

MATEO RODRÍGUEZ, L. (1978): *La Tributación Parafiscal*. León: Colegio Universitario de León.

MENÉNDEZ MORENO, A (2015): «El contribuyente virtual de la Ley 15/2014, de 4 de diciembre, de la generalidad de Cataluña, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas» en *Revista Quincena fiscal*, nº4, pàgs. 11 a 18.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2011): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra (12ª edición)*. Valladolid: Lex Nova.

RAMOS PRIETO, J (2012): «El Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (IBPSU) de Andalucía» en *Noticias de la Unión Europea* nº327, pàgs. 107 a 126.

RODRÍGUEZ BEREJO, A. (2011): *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons.

SÁINZ DE BUJANDA, F. (1963): «Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español» en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, pàg. 181.

SÁINZ DE BUJANDA, F. (1967): «Notas de Derecho Financiero» en *Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid*, pàg. 184.

VARONA ALABERN, J.E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

ANNEX:

Impostos autonòmics amb presumptes finalitats extrafisicals

classificats per Comunitats Autònomes de Règim Comú

(Vigents a data 2016)

ANDALUSIA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre terres infrautilitzades	Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria (arts. 30 a 41)	<i>«la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal»</i>	SÍ; els rendiments d'aquest impost s'assignen al <i>Instituto Andaluz de Reforma Agraria</i> com a recursos afectats al compliment de les finalitats de reforma agrària.	SOCIAL: pretén incentivar el compliment de la funció social de la propietat de la terra
Impost sobre emissió de gasos a l'atmosfera	Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y Administrativas (arts. 21 a 38)	<i>«la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO2), óxidos de nitrógeno (NOX) u óxidos de azufre (SOX)»</i> que es realitzi des de les instal·lacions referides a l'art. 22 de la Llei que regula dit impost	SÍ; els rendiments d'aquest impost es destinen a finançar les actuacions de l'Administració andalusa en matèria de protecció mediambiental i conservació dels recursos naturals	MEDIAMBIENTAL: té per finalitat <i>«la protección del medio ambiente»</i>
Impost sobre abocaments en aigües litorals	Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y Administrativas (arts. 39 a 55)	<i>«el vertido a las aguas litorales (...), que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección»</i>	SÍ; els rendiments d'aquest impost es destinen a finançar les actuacions de l'Administració andalusa en matèria de protecció mediambiental i conservació dels recursos naturals	MEDIAMBIENTAL: té per finalitat <i>«la protección del medio ambiente»</i>

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre dipòsit de residus perillosos	Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y Administrativas (arts. 65 a 77)	« <i>el depósito de residuos peligrosos en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía</i> »	SÍ; els rendiments d'aquest impost es destinen a finançar les actuacions de l'Administració andalusa en matèria de protecció mediambiental i conservació dels recursos naturals	MEDIAMBIENTAL: té per finalitat « <i>la protección del medio ambiente</i> »
Cànon de millora d'infraestructures hidràuliques de depuració d'interès de la Comunitat Autònoma	Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas para Andalucía (arts. 72 a 90)	« <i>la disponibilidad y el uso urbano del agua potable de cualquier procedencia suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas</i> »	SÍ; « <i>los ingresos procedentes del canon de mejora quedan afectados a la financiación de las infraestructuras de depuración declaradas de interés de la Comunidad Autónoma</i> ».	MEDIAMBIENTAL: té per finalitat el manteniment de les infraestructures hidràuliques relatives al cicle de l'aigua d'ús urbà, en el territori de la Comunitat Autònoma d'Andalusia.
Impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús	Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (art. 7)	« <i>el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial</i> »	NO està afectat	MEDIAMBIENTAL: disminuir la utilització de les bosses de plàstic, « <i>con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente</i> »

ARAGÓ				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre la contaminació de les aigües	Ley 10/2014, de 27 de noviembre, de Aguas y Ríos de Aragón (Título XI, Capítulo I)	<i>«la producción de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo de agua, real o estimado, cualquiera que sea su procedencia y uso, o del propio vertido de las mismas»</i>	SÍ; la recaptació es destina a <i>«la financiación de las actividades de prevención de la contaminación, abastecimiento, saneamiento y depuración»</i> de l'aigua	MEDIAMBIENTAL: finançament de les activitats de conservació i manteniment de l'aigua
Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de gasos contaminants a l'atmosfera	Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 7 a 14)	<i>«el daño medioambiental causado por las instalaciones contaminantes ubicadas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón, mediante la emisión a la atmósfera de»</i> SO _x , NO _x i CO ₂ .	SÍ; els ingressos es destinen a <i>«la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado»</i>	MEDIAMBIENTAL: protecció i reparació del medi ambient
Impost sobre el dany mediambiental causat per grans àrees de venda	Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 15 a 22)	<i>«el daño medioambiental causado por (...) los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes»</i> dins el territori de la Comunitat Autònoma d'Aragó	SÍ; els ingressos es destinen a <i>«la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado»</i>	MEDIAMBIENTAL: protecció i reparació del medi ambient

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost mediambiental sobre determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada	Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 23 a 27)	<i>«el daño medioambiental causado por la alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón (...)»</i>	SÍ; els ingressos es destinen a <i>«la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado»</i>	MEDIAMBIENTAL: protecció i reparació del medi ambient
Impost mediambiental sobre les instal·lacions de transport d'energia elèctrica d'alta tensió	Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 28 a 32)	<i>«el daño medioambiental causado por la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales en el entorno natural de la Comunidad Autónoma de Aragón por la realización de actividades de transporte de energía eléctrica para el suministro a través de elementos fijos de alta tensión»</i>	SÍ; els ingressos es destinen a <i>«la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado»</i>	MEDIAMBIENTAL: protecció i reparació del medi ambient

CANÀRIES				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon d'abocament	Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico	La realització de «vertidos autorizados» en aigües de les Illes Canàries	SÍ; «la financiación, total o parcial, de las actuaciones o proyectos, podrá imputarse al importe de la recaudación por el concepto de canon de vertido» (art. 50 Decreto 174/1994, de 29 de juliol)	MEDIAMBIENTAL: «protección de la calidad de las aguas superficiales y subterráneas de las Islas Canarias, conjuntamente con sus cauces y acuíferos»

CANTABRIA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon de l'aigua residual	Ley de Cantabria 2/2014, de 26 de noviembre, de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas de la Comunidad Autónoma de Cantabria (arts. 21 a 36)	«la generación de agua residual que se manifiesta a través del consumo real o potencial de agua (...), en el caso de las aguas residuales domésticas, y de la carga contaminante vertida en el caso de las aguas residuales industriales»	SÍ; la recaptació es destina a «la financiación de los gastos de inversión, conservación, mantenimiento y explotación de los sistemas de saneamiento» de la Comunitat Autònoma de Cantàbria	MEDIAMBIENTAL: finançament de les infraestructures hidràuliques
Impost sobre el dipòsit de residus en abocadors	Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero	«la entrega de residuos en vertederos públicos o privados para su eliminación»	SÍ; recaptació afectada al foment d'activitats de gestió més compatibles amb el medi ambient	MEDIAMBIENTAL: minorar l'impacte mediambiental derivat de l'eliminació de residus en abocador

CASTELLA – LA MANXA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre determinades activitats que incideixen en el medi ambient	Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (arts. 1 a 15)	<i>«la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha» d'activitats les instal·lacions de les quals emetin gasos compostos de qualsevol oxigenat del sofre o del nitrogen; també per la producció termonuclear d'energia elèctrica; i per l'emmagatzematge de residus radioactius</i>	SÍ; recaptació afectada a <i>«gastos de conservación y mejora del medio ambiente»</i>	MEDIAMBIENTAL: <i>«contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural (...)»</i>
Cànon eòlic	Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha (arts. 2 a 14)	<i>«la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica (...)»</i>	SÍ; recaptació afectada a la <i>«implementación de actuaciones de impulso y promoción del uso racional de la energía y de las energías renovables (...)»</i>	MEDIAMBIENTAL: pretén preservar el medi natural i conscienciar sobre la utilització racional de l'energia i, més concretament, de les energies renovables

CASTELLA I LLEÓ				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre l'afecció mediambiental causada per determinats aprofitaments de l'aigua embassada, pels parcs eòlics i per les instal·lacions de transport d'energia elèctrica d'alta tensió	Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (arts. 50 a 56)	«La alteración o modificación sustancial de los valores naturales de los ríos como consecuencia del uso o aprovechamiento para la producción de energía eléctrica del agua embalsada mediante presas (...); I «la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión (...).»	SÍ; la recaptació es destina a: La «dotación del Fondo para la compensación de los suplementos territoriales de la Ley del Sector Eléctrico» (previst a la Disposició Adicional 2a de la Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas); I, els recursos sobrants s'afectaran al finançament de programes de despesa de caràcter mediambiental.	MEDIAMBIENTAL: pretén «desincentivar ciertas prácticas especialmente perjudiciales con el entorno»
Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors	Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (arts. 57 a 68)	«la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, tanto gestionados por entidades locales como no gestionados por las mismas»	SÍ; la recaptació es destina al finançament de «los programas de gasto relativos a actuaciones medioambientales»	MEDIAMBIENTAL: pretén «fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero»

CATALUNYA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Gravamen de protecció civil	Llei 4/1997, de 20 de maig, de protecció civil de Catalunya	Grava «els elements patrimonials afectes a activitats de les quals pugui derivar l'activació de plans de protecció civil i que estiguin situats en el territori de Catalunya»	SÍ; la recaptació està afectada «íntegrament a les activitats de previsió, prevenció, planificació, informació i formació» en matèria de protecció civil	SOCIAL: l'impost està «destinat a finançar les actuacions de protecció civil, mitjançant una distribució solidària dels costos de la protecció civil entre els creadors dels riscos»
Cànon de l'aigua	Decret Legislatiu 3/2003, de 4 de novembre, pel qual s'aprova el Text refós de la legislació en matèria d'aigües de Catalunya	«L'ús real o potencial de l'aigua (...)»	SÍ; la recaptació es destina a finançar els costos dels serveis del cicle de l'aigua	MEDIAMBIENTAL: la recaptació s'inverteix en sistemes de sanejament de l'aigua, prevenció de contaminació, recuperació d'aqüífers, planificació hidrològica, etc.
Impost sobre grans establiments comercials	Llei 16/2000, de 29 de desembre, de l'impost sobre grans establiments comercials	«La utilització de grans superfícies amb finalitats comercials per raó de l'impacte que pot ocasionar al territori, al medi ambient i a la trama del comerç urbà de Catalunya»	SÍ; està afectat al: «a) Foment de mesures per a la modernització del comerç urbà de Catalunya. b) Desenvolupament de plans d'actuació en àrees afectades pels emplaçaments de grans establiments comercials»	MEDIAMBIENTAL: té per objecte «la correcció i a la compensació de l'impacte territorial i mediambiental que pot ocasionar aquest fenomen de concentració de grans superfícies comercials (...)»

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon sobre la deposició controlada dels residus municipals	Llei 8/2008, del 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus (arts. 8 a 16)	La destinació dels residus municipals a les instal·lacions de deposició controlada de residus, tant de titularitat pública com privada	SÍ; la recaptació es destina a « <i>optimitzar la gestió dels residus municipals</i> »	MEDIAMBIENTAL: pretén actuar com a instrument per al « <i>foment de la minimització i la valorització dels residus</i> » i « <i>donar un impuls eficaç a les operacions de recollida selectiva, separació, reciclatge i reutilització</i> »
Cànon sobre la incineració dels residus municipals	Llei 8/2008, del 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus (arts. 8 a 16)	La incineració dels residus municipals en instal·lacions d'incineració, tant de titularitat pública com privada	SÍ; la recaptació es destina a « <i>optimitzar la gestió dels residus municipals</i> »	MEDIAMBIENTAL: pretén actuar com a instrument per al « <i>foment de la minimització i la valorització dels residus</i> » i « <i>donar un impuls eficaç a les operacions de recollida selectiva, separació, reciclatge i reutilització</i> »
Cànon sobre la deposició controlada dels residus de la construcció	Llei 8/2008, del 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus (arts. 17 a 25)	La destinació dels residus de la construcció a la deposició controlada, en instal·lacions tant de titularitat pública com privada	SÍ; la recaptació es destina a optimitzar la gestió dels residus de la construcció	MEDIAMBIENTAL: pretén fomentar la minimització i valorització dels residus de la construcció

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon sobre la deposició controlada de residus industrials	Llei 8/2008, del 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus (arts. 16bis a 16decies)	La destinació dels residus industrials a la deposició controlada, en instal·lacions tant de titularitat pública com privada	SÍ; la recaptació es destina a optimitzar la gestió dels residus industrials	MEDIAMBIENTAL: pretén fomentar la minimització i valorització dels residus industrials
Impost sobre les estades en establiments turístics	Llei 5/2012, del 20 de març, de mesures fiscals, financeres i administratives i de creació de l'impost sobre les estades en establiments turístics	L'estada que fa el contribuent en un dels establiments i equipaments a què fa referència l'article 103.3 de la Llei 5/2012, del 20 de març, situats a Catalunya	SÍ; la recaptació està afectada a la dotació del Fons per al foment del turisme	Pretén, entre d'altres, « <i>l'impuls del turisme sostenible, responsable i de qualitat, i la protecció, preservació, recuperació i millorament dels recursos turístics</i> »
Impost sobre l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera produïda per l'aviació comercial	Llei 12/2014, de 10 d'octubre, de l'impost sobre l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera produïda per l'aviació comercial, de l'impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria i de l'impost sobre la producció d'energia elèctrica d'origen nuclear (arts. 2 a 10)	« <i>L'emissió d'òxids de nitrogen de les aeronaus en vols comercials de passatgers durant el cicle LTO en aeròdroms pertanyents a municipis declarats zones de protecció especial de l'ambient atmosfèric per la normativa vigent</i> »	NO està afectat	MEDIAMBIENTAL: « <i>pretén orientar el comportament dels agents econòmics afectats, amb la interiorització dels costos no desitjats i de les externalitats negatives que generen amb llur activitat, amb l'objectiu de contribuir a la millora i la preservació del medi ambient</i> »

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria	Llei 12/2014, de 10 d'octubre, de l'impost sobre l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera produïda per l'aviació comercial, de l'impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria i de l'impost sobre la producció d'energia elèctrica d'origen nuclear (arts. 11 a 20)	<i>«Les emissions canalitzades a l'atmosfera d'òxids de nitrogen, de diòxid de sofre, de partícules i de carboni orgànic total que es generen tant en instal·lacions industrials (...), com en instal·lacions de combustió amb una potència tèrmica nominal superior a 20 megawatts tèrmics, sempre que (...).»</i>	SÍ; els ingressos <i>«estan afectats a dotar el Fons per a la protecció de l'ambient atmosfèric, creat per la Llei 22/1983, del 21 de novembre, de protecció de l'ambient atmosfèric»</i>	MEDIAMBIENTAL: <i>«pretén orientar el comportament dels agents econòmics afectats, amb la interiorització dels costos no desitjats i de les externalitats negatives que generen amb llur activitat, amb l'objectiu de contribuir a la millora i la preservació del medi ambient»</i>
Impost sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques i de foment del sector audiovisual i la difusió cultural digital	Llei 15/2014, del 4 de desembre, de l'impost sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques i de foment del sector audiovisual i la difusió cultural digital	<i>«La disponibilitat del servei d'accés a continguts existents en xarxes de comunicacions electròniques, per mitjà de la contractació amb un operador de serveis (...), amb independència de la modalitat d'accés al servei»</i>	SÍ; la recaptació es destina a dotar Fons de naturalesa cultural	CULTURAL: l'impost es presenta com una nova font d'ingressos per dotar dos Fons de naturalesa cultural, que tenen per objecte impulsar la indústria cinematogràfica i audiovisual

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre els habitatges buits	Llei 14/2015, del 21 de juliol, de l'impost sobre els habitatges buits, i de modificació de normes tributàries i de la Llei 3/2012	<i>«La desocupació permanent d'un habitatge durant més de dos anys sense causa justificada, per tal com aquesta desocupació afecta la funció social de la propietat de l'habitatge»</i>	SÍ; els ingressos estan afectats <i>«al finançament de les actuacions protegides pels plans d'habitatge (...), i es prioritza que els recursos es destinin als municipis on s'han obtingut aquests ingressos»</i>	SOCIAL: pretén <i>«reduir l'estoc d'habitatges buits i augmentar el nombre d'habitatges de lloguer social»</i>

COMUNITAT VALENCIANA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon de sanejament	Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana (arts. 20 a 31)	<i>«La producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia»</i>	SÍ; la recaptació està afectada al finançament de <i>«gastos de gestión y explotación de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración, así como las obras de construcción de las mismas»</i>	MEDIAMBIENTAL: <i>«asegurar el funcionamiento de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales»</i>
Impost sobre activitats que incideixen en el medi ambient	Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (art. 154)	<i>«Los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la realización (...)»</i> d'activitats com producció d'energia elèctrica, emissions de SO ₂ , etc.	SÍ; està afectat a depeses de la Generalitat Valenciana en l'àmbit de la conservació i millora del medi ambient	MEDIAMBIENTAL: conservació i millora del medi ambient

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors	Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (art. 155)	«El depósito de residuos en vertederos públicos o privados de la Comunidad Valenciana, para su eliminación»	SÍ; està afectat a despeses de la Generalitat Valenciana en l'àmbit de la planificació, el control, la gestió i l'eliminació dels residus	MEDIAMBIENTAL

EXTREMADURA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon de sanejament	Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (arts. 33 a 52)	«La disponibilidad y el uso del agua de cualquier procedencia, suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas»	SÍ; està afectat al finançament de «programas de gasto relativos a las infraestructuras hidráulicas»	MEDIAMBIENTAL: finançar les infraestructures hidràuliques que intervenen en el cicle de l'aigua
Impost sobre instal·lacions que incideixin en el medi ambient	Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (arts. 12 a 24)	La realització de: «Actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica; actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones»	SÍ; la recaptació està afectada a finançar mesures i programes de caràcter mediambiental.	MEDIAMBIENTAL: pretén finançar, entre d'altres, programes que incentivin la reducció, reutilització i reciclatge de residus

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors	Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (arts. 21 a 32)	«La entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos de la Comunidad Autónoma Extremadura, tanto públicos como privados»	SÍ; els ingressos estan afectats a finançar els programes «programas de gasto relativos a las actuaciones medioambientales»	MEDIAMBIENTAL: «La finalidad del impuesto es fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero»

GALÍCIA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon de sanejament	Ley 9/2010, de 4 de noviembre, de aguas de Galicia (arts. 42 a 65)	«El uso o consumo real o potencial de agua de cualquier procedencia, con cualquier finalidad y mediante cualquier aplicación, incluso no consuntiva (...)»	SÍ; la recaptació està afectada al desenvolupament de programes que promoguin, entre d'altres, el recolzament econòmic a les Administracions que exerceixin competències en l'àmbit el cicle urbà de l'aigua	MEDIAMBIENTAL: pretén el sosteniment dels diferents programes de despesa relacionats amb el cicle de l'aigua
Impost sobre contaminació atmosfèrica	Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica	L'emissió a l'atmosfera de diòxid de sofre i de diòxid de nitrogen	SÍ; els ingressos es destinen a finançar les actuacions en matèria de protecció mediambiental i conservació dels recursos naturals de Galícia	MEDIAMBIENTAL: «contribuir a regular la utilización de los recursos naturales de Galicia, y de forma específica, la emisión de sustancias contaminantes»

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre el dany mediambiental causat per determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada	Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada	«La realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento de agua embalsada en presas (...)»	SÍ; els ingressos «se destinarán a financiar las actuaciones y medidas encaminadas a la prevención y protección de los recursos naturales, así como a la conservación, reparación y restauración del medio ambiente y, en especial, a la conservación del patrimonio natural fluvial gallego (...)»	MEDIAMBIENTAL: «por una parte, compensar los efectos negativos a que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural y, por otra, reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades»
Cànon eòlic	Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental	«la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica (...)»	SÍ; «los ingresos generados se destinan a las actuaciones de conservación, reposición y restauración del medio ambiente, así como actuaciones de compensación y reequilibrio territorial (...)»	MEDIAMBIENTAL: pretén el finançament d'actuacions que promoguin, entre d'altres, la sostenibilitat, biodiversitat i ús recreatiu i educatiu dels recursos naturals de Galícia
Impost compensatori ambiental miner	Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (arts. 9 a 17)	«La alteración de la superficie o suelo como consecuencia de la extracción a partir de las concesiones de explotación (...)»	SÍ; els ingressos es destinen a actuacions de compensació i reequilibri ambiental i territorial, i de desenvolupament tecnològic miner	MEDIAMBIENTAL: «recuperación ambiental de los terrenos afectados por las labores mineras»

ILLES BALEARS				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon de sanejament d'aigües	Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas	«Vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en aljibes o cisternas»	SÍ; està afectat «a la financiación de las actuaciones de política hidráulica que realice la Junta de Aguas de Baleares»	MEDIAMBIENTAL: finançament de les actuacions de política hidràulica
Impost sobre estances turístiques en les Illes Balears	Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible	«las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears» en diverses categories d'establiments turístics	SÍ; «la recaudación de este impuesto tiene carácter finalista y queda afecta íntegramente al fondo para favorecer el turismo sostenible (...)»	MEDIAMBIENTAL: «inversiones vinculadas, en esencia, con el desarrollo y la protección medioambiental, y con el turismo sostenible»

LA RIOJA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Cànon de sanejament	Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja	«Vertido de aguas residuales al medio ambiente, puesto de manifiesto a través del consumo de aguas (...)»	SÍ; està afectat a les activitats de sanejament de l'aigua, depuració, etc.	MEDIAMBIENTAL: finança, entre d'altres, programes mediambientals vinculats a la qualitat de les aigües

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors	Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (art. 49 a 62bis)	«la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja tanto gestionados por entidades locales como no gestionados por las mismas»	SÍ; està afectat a programes de despesa relatius a actuacions de protecció del medi ambient	MEDIAMBIENTAL: «fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero»
Impost sobre l'impacte visual produït pels elements de subministrament d'energia elèctrica i elements fixes de xarxes de comunicacions telefòniques o telemàtiques	Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013 (arts. 63 a 75)	«El impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (...)»	SÍ; està afectat a programes de despesa relatius a actuacions de protecció del medi ambient	MEDIAMBIENTAL: «conseguir un comportamiento por parte de los operadores de los sectores energético y de las telecomunicaciones tendente a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes (...)»

COMUNITAT DE MADRID				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Tarifa de depuració d'aigües residuals	Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento	Grava els abocaments líquids procedents del consum d'aigua (ús domèstic i, també, industrial)	NO està afectada	MEDIAMBIENTAL: protegir les instal·lacions de sanejament, els recursos hidràulics i, en conseqüència, el medi ambient

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre dipòsit de residus	Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos	«El depósito en tierra de residuos. En particular: - la entrega de residuos en vertederos públicos o privados - el abandono de residuos en lugares no autorizados»	NO està afectat	MEDIAMBIENTAL: «Grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente»

PRINCIPAT D'ASTÚRIES				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre finques o explotacions agràries infrautilitzades	Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (arts. a 10)	«La infrautilización de las fincas o explotaciones agrarias, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo fijado para cada zona por el Consejo de Gobierno»	SÍ; els ingressos estan afectes al compliment de les finalitats previstes per la Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural	SOCIAL: pretén incentivar el compliment de la funció social de la propietat de la terra
Impost sobre les afeccions ambientals de l'ús de l'aigua	Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (arts. 69 a 93)	«Cualquier uso potencial o real del agua de toda procedencia por razón de la afección al medio ambiente que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado»	SÍ; està afectat al finançament de despeses d'explotació, manteniment i gestió de les obres i instal·lacions de depuració d'aigües residuals	MEDIAMBIENTAL: «potenciar un uso racional y eficiente del agua y obtener recursos con los que preservar, proteger, mejorar y restaurar el medio hídrico»

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre grans establiments comercials	Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (arts. 19 a 36)	«El funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano del Principado de Asturias»	SÍ; els ingressos estan afectats, entre d'altres, a l'elaboració i execució de programes dictats en desenvolupament de les directrius sectorials d'equipament comercial	MEDIAMBIENTAL: pretén, entre d'altres, el finançament d'actuacions de millora del medi ambient
Impost sobre el desenvolupament de determinades activitats que incideixen en el medi ambient	Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios (arts. 37 a 51)	«La realización de actividades de transporte o distribución de energía eléctrica, así como de actividades de telefonía y telemática, efectuadas por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones»	SÍ; els ingressos estan afectats al finançament de mesures i programes de caràcter mediambiental, entre d'altres, aquells que fomentin l'eficiència energètica i els de protecció i millora del medi ambient	MEDIAMBIENTAL: pretén contribuir a compensar a la societat pel cost que suporta a raó de certs activitats que repercuteixen en el medi ambient

REGIÓN DE MÚRCIA				
Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost sobre abocaments en aigües litorals	La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (arts. 29 a 40)	«el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre (...)»	SÍ; està afectat al finançament de mesures de protecció mediambiental	MEDIAMBIENTAL: promoure la qualitat ambiental de les aigües litorals de la Regió de Murcia

Impost	Regulació	Fet Imposable	Afectació	Finalitat extrafiscal pretesa
Impost per emissions de gasos contaminants a l'atmosfera	La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (arts. 41 a 54)	<i>«todas las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Directiva 2001/81/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2001»</i>	SÍ; està afectat al finançament de mesures de protecció mediambiental	MEDIAMBIENTAL: protecció del medi ambient
Impost sobre l'emmagatzematge o dipòsit de residus en la Regió de Múrcia	La Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (arts. 12 a 28)	<i>«almacenamiento de residuos con carácter definitivo o temporal (...), cuando sea por periodos superiores a 2 años si se trata de residuos no peligrosos o inertes, o de 6 meses en el caso de residuos peligrosos, mediante depósito en vertedero con objeto de su eliminación»</i>	SÍ; està afectat al finançament de mesures de protecció mediambiental	MEDIAMBIENTAL: <i>«minorar los posibles impactos derivados de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente, a través del fomento de actividades de gestión de mayor compatibilidad con el medio ambiente como la reducción o la recuperación de materiales y energía»</i>
Cànon de sanejament	Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e implantación del Canon de Saneamiento (arts. 22 a 32)	<i>«producción de aguas residuales, generadas por el metabolismo humano, la actividad doméstica, pecuaria, comercial o industrial (...)»</i>	SÍ; està afectat a les finalitats de sanejament i depuració d'aigües residuals	MEDIAMBIENTAL: <i>«financiación de los gastos de gestión, explotación y conservación de las instalaciones públicas de saneamiento y depuración»</i>

* Font de l'Annex: Elaboració pròpia en base a la Llei reguladora de cadascun dels impostos inclosos.